



Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

PDP

En la ciudad de Buenos Aires, a los días del mes de abril del año dos mil veintitrés, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos “*Ecadat SA c/ AFIP-DGI s/Proceso de conocimiento*”, Causa N° 56176/2019/CA3, planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice:

I.- Que por [sentencia](#) del 20/10/22 el Sr. juez de primera instancia resolvió admitir, con cosas, la demanda entablada por Ecadat SA y, en consecuencia, declaró la nulidad del acto administrativo dictado el 30/10/18 por la Agencia N° 8 de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI, al igual que la resolución N° 126/19 (DV CRR2).

En primer término expresó que en autos se concedió la medida cautelar solicitada por la actora, a cuyo respecto se ordenó a la AFIP que se abstuviera de trabar medidas cautelares y/o continuar con la ejecución del cobro compulsivo de la deuda en debate. La medida tendría una duración de seis meses, o hasta tanto se resolviera el recurso administrativo interpuesto. Destacó que dicho decisorio fue confirmado por esta Sala III el 25/6/19, en la Causa N° 78565/18, “*Ecadat SA c/EN AFIP-DGI s/medida cautelar*”.

Mencionó que previo a ello la actora había recibido un mandamiento de pago librado en el proceso de ejecución fiscal caratulado “*Fisco Nacional AFIP c/ Ecadat SA s/ ejecución fiscal*” (Causa N° 88722/18), en trámite ante el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 3.

Luego refirió a los argumentos expuestos por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, destacando que Ecadat SA promovió la demanda de autos contrariando el criterio del fisco nacional, según el cual resultaría improcedente la cancelación de las obligaciones tributarias en concepto de impuestos internos, mediante su compensación con saldos de libre disponibilidad de otros tributos nacionales.



Precisó que, de acuerdo con la posición del organismo, únicamente sería admisible la cancelación de aquella obligación a través del depósito bancario.

En el Considerando II el juez de grado reseñó las constancias que surgen de las actuaciones administrativas, en los siguientes términos:

(i) El 30/10/18 Ecatat SA recibió una nota en la que se le informó que no resultaba procedente la compensación del impuesto interno – rubros comprendidos en el art. 2° de la ley 24.674, entre los que se encuentran los “Otros Bienes y Servicios”, y alcanzados por el art. 57° de la ley del gravamen–, intimándola a que en el plazo de cinco días regularizara la situación, ingresando los saldos adeudados, con más los intereses resarcitorios. Los períodos comprendidos fueron: 2/11, 12/11, 7/12, 12/11 –2 obligaciones–, 8/12, 9/12 y 12/12, 11/13, 4/15, 10/15, 12/15, 2/17, 4/15, 3/17, 2/17, 6/17, 7/17, 6/17, 7/17 y 12/17.

(ii) La empresa interpuso el recurso administrativo que prevé el artículo 74 del decreto 1397/79, a lo cual la administración tributaria hizo lugar parcialmente, dejando sin efecto el reclamo correspondiente al periodo 2/11.

Mencionó que el organismo sostuvo que únicamente procedería la cancelación del impuesto en cuestión por medio de depósito en una cuenta del Banco del Nación Argentina, resultando invalido cualquier otro mecanismo. Puso de resalto que dicha parte invocó el dictamen emitido por la Procuración General de la Nación el 16/7/19 en la causa “*Alpine Electronics of America Inc. Sucursal Buenos Aires c/EN –AFIP-DGI – Ley 11.683 s/Dirección General Impositiva*”.

Efectuó consideraciones en torno al instituto de la prescripción, a cuyo respecto la actora había presentado parte de sus argumentos, citando el artículo 56 de la ley 11.683 y el artículo 17 de la ley 26.860.

Transcribió los artículos 57 de la ley 3764; artículo 70 del decreto 875/80, artículo 27 de la ley 11.683 y artículo 2° de la resolución general (AFIP) 4334 de 2018, sosteniendo que la interpretación y aplicación de las leyes requieren no aislar cada artículo solo por su fin inmediato y concreto, sino procurando que todos se entiendan, teniendo en cuenta los





Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

finés de los demás y considerándolos como dirigidos a colaborar en su ordenada estructuración. Reseñó jurisprudencia.

Negó la existencia de una norma imperativa que prohíba la compensación pretendida por la actora, destacando que el decreto reglamentario de la ley 3764, al remitir a la ley 11.683, admitiría a este modo de extinción de la deuda.

Aludió a la evolución de los medios de cancelación de las obligaciones tributarias operada desde que se sancionó la ley 3764, concluyendo que el “depósito” allí previsto no traduce una enumeración taxativa de las formas de extinción permitidas.

Luego de citar abundante jurisprudencia de distintas Salas de este fuero, expresó que la compensación no se encuentra prohibida como medio de cancelación de los impuestos internos, aún con posterioridad al dictado del dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa “*Alpine Electronics of America Inc. Sucursal Buenos Aires*”, postura avalada por la Corte Suprema de Justicia al desestimar el recurso extraordinario interpuesto por el organismo fiscal en dicho proceso.

Sostuvo que el acto administrativo dictado el 30/10/18, al igual que la resolución N° 126/19 (DV CRR2) que lo confirmó, aplicó estrictamente una norma de antigua data que instrumenta la percepción de los impuestos internos, careciendo de motivación suficiente al eludir toda consideración a los modos de extinción de las obligaciones fiscales previstas en la ley 11.683.

Señaló que dichos actos desatendieron la debida proporcionalidad entre la finalidad de la norma y el obrar del contribuyente, quien demostró haber cumplido con sus obligaciones inherentes al gravamen en cuestión, mediante compensaciones que no habían sido objetadas.

Aseveró que cuando el acto luce infundado, malinterpreta o desvirtúa los motivos determinantes, procede el control anulatorio de la actuación administrativa, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 7° y 14 de la ley 19.549.

Destacó que, al decidirse de tal modo, se tornó innecesario pronunciarse acerca del planteo de prescripción articulado por la actora.



II. Que contra dicha sentencia se alzan ambas partes, presentando los recursos de apelación el 27/10/22 [a las 12:25 hs. la actora y a las 14:09 hs la demandada], concedidos el 11/11/22. La actora expresó agravios el 21/12/22 [17:25 hs] y la demandada el 1/2/23 [7:39 hs], los que fueron contestados por sus contrarias el 11/2/23 [14:40 hs] y el 14/2/23 [17:31 hs], respectivamente.

III. Que, en su memorial de agravios, la parte actora expresa que si bien se admitió con costas la demanda entablada, omitió pronunciarse sobre la exteriorización de la deuda en los sistemas del fisco, la calificación de riesgo y la devolución de la suma que fue compensada por su parte el 18/2/21.

Manifiesta que, a pesar de que ello, pudiera considerarse una consecuencia operativa derivada de la sentencia dictada en autos, “no siempre el fisco toma debida nota de la resolución judicial en sus distintos sistemas, como cuentas tributarias y siper, y procede a la devolución de la suma compensada por la ausencia de efecto suspensivo de la vía recursiva, con más sus intereses...” (sic).

Explica que ante el vencimiento de la medida cautelar dictada en autos, y ante el riesgo de que el fisco iniciara la ejecución fiscal de la deuda, procedió a cancelar las sumas reclamadas como consecuencia del rechazo de las compensaciones anuladas, a través de una nueva compensación el 18/2/21.

Solicita que se ordene de manera expresa a la AFIP a que proceda a la baja de la exteriorización de la deuda de sus sistemas digitales; a la rectificación de la calificación de riesgo fiscal de Ecadat SA en el sistema SIPER y en cualquier otro, y a que reintegre la suma compensada el 18/2/21, con más los intereses. En subsidio, solicita la anulación de las compensaciones del 18/2/21, a los fines de permitir su utilización para la extinción de otras obligaciones tributarias.

Formula reserva del caso federal.

IV. Que por su parte, la demandada, luego de reseñar los antecedentes del caso, menciona que la cuestión debatida se centra en





Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

determinar si corresponde o no la cancelación del impuesto interno en cuestión mediante su compensación con saldos positivos del contribuyente.

Destaca que el artículo 57 de la ley 3764 regula específicamente la materia, apartándose de las disposiciones de la ley 11.683.

Expresa que el pago de los impuestos internos debe efectuarse mediante depósito bancario, no previendo la normativa aplicable la posibilidad de compensación.

Afirma que le causa agravio que se trajera a colación el artículo 27 de la ley 11.683.

Con relación a la RG (AFIP) 4334, expresa que también resulta improcedente su aplicación a la especie, toda vez que es de fecha posterior al dictado del acto administrativo cuestionado por la actora.

Niega que no exista una norma que, de manera expresa, prohíba la compensación.

Destaca que la mayoría de los pronunciamientos citados por la actora refieren a medidas cautelares.

Niega que la Corte Suprema se expidiera sobre el asunto en debate, poniendo de resalto que en la causa “*Alpine Electronics of America Inc. Sucursal Buenos Aires*”, resolvió no abrir la instancia.

Considera improcedente la nulidad aplicada en la sentencia apelada, aseverando que se respetó el derecho de defensa del contribuyente; el procedimiento se ajustó a derecho, y no se vulneró el principio del debido proceso adjetivo.

Remarca que para el progreso de la nulidad no basta un mero planteamiento abstracto sino que, en virtud del principio de trascendencia que gobierna al instituto, es necesaria la existencia de un fin que trascienda la nulidad misma.

Menciona que quien alega la nulidad debe indicar cuáles fueron las defensas o excepciones que se ha visto privado de oponer.

Destaca que no se está en presencia de un acto carente de objeto ni de una decisión infundada, sino de un reclamo que operó con fundamento en las circunstancias verificadas y en el derecho vigente y aplicable al caso.



Insiste en que la deuda reclamada en autos es absolutamente procedente y ajustada a derecho, y que los actos administrativos cuestionados no son pasibles de nulidad alguna.

Dice que, si la ley tributaria se interpreta en forma tan amplia, al punto de convalidar la postura de la firma contribuyente, se estaría llevando a cabo una mala y errónea administración de justicia.

En el *ítem II.e)* de su memorial –denominado “Intereses”–, afirma que, para el eventual caso de mantenerse el criterio desfavorable para su parte, en cuanto a lo solicitado por la actora en el punto VI. de la demanda –respecto de los eventuales intereses aplicables a los saldos originados en la compensación–, no correspondería hacer lugar al planteo, toda vez que la normativa aplicable al asunto resulta clara al respecto.

Destaca que resultan plenamente aplicable la resolución N° 314/04 del entonces Ministerio de Economía y Producción, la resolución N° 598/19 del Ministerio de Hacienda y la resolución N° 559/22 del Ministerio de Economía.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

V. Que, previo a todo, es importante recordar que no me encuentro obligado a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones propuestas a consideración de esta Alzada, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, “ACIJ c/EN- ley 24240- M° Planificación s/ proceso de conocimiento”, del 29/5/08; “MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/amparo ley 16.986”, del 21/5/09; “Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)”, del 21/10/10; “CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Nardelli Moreira Aldo Alberto c/EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)”, del 25/8/11, “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías





Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

c/DGI s/Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15, “*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM*”, del 27/4/18, entre otros).

VI. Que, sentado lo anterior, se desprende de las piezas que componen esta causa, que su objeto estriba en determinar si le asiste derecho a la firma actora a cancelar las obligaciones tributarias en concepto de impuesto interno a su cargo, a través de su compensación con saldos favorables.

Conforme lo explicitara en los relatos de este voto, el fisco nacional niega tal posibilidad, centralmente al puntualizar que el artículo 57 de la ley 3764 regula específicamente la materia, apartándose de las disposiciones de la ley 11.683, de modo tal que la cancelación del impuesto interno únicamente debería efectuarse mediante depósito bancario, no previéndose la posibilidad de su compensación.

En este sendero, niega la representación fiscal que no exista ninguna norma que, de manera expresa, prohíba la compensación referida.

Adentrándose al campo de la interpretación de las normas jurídicas, asevera que, de hacérselo de manera “tan amplia, al punto de convalidar la postura de la firma contribuyente, se estaría llevando a cabo una mala y errónea administración de justicia”.

VII. Que inicialmente debo señalar que, en lo sustancial, los agravios de la apelante representan una reiteración de los argumentos volcados en su escrito de contestación de demanda (v. especialmente su *ítem C*: “Contestación de fondo”).

Ello, de suyo, importa una directa desatención a lo ordenado en el artículo 265 del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación –CPCCN–, el cual determina que el escrito de expresión de agravios debe contener una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que se considere equivocadas. Quiere esto decir que debe traslucir una exposición técnica y jurídica, dotada de un análisis serio, razonado y crítico de la resolución apelada, idónea para conmoverla (v. esta Sala, *in re “Fleitas, Juan Avelino y otros c/ EN-M. Seguridad-GN s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.”*, Causa N° 45090/15, del 14/5/19 y “*Edesa SA c/Dirección General*



Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Causa N° 62055/19, del 3/3/21).

Es que, aun cuando corresponda observar un criterio amplio para juzgar la suficiencia de una expresión de agravios –por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa–, ello no puede conducir a extremo tal que implique, en los hechos, derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la expresión de agravios (v. esta Sala, *in re* “*Compañía Argentina de Const. SAICFEI c/Ferrocarriles Argentinos s/Contrato de Obra Pública*”, Causa N° 28.298/95 del 7/8/09; “*SIGLA SA c/ Consejo Nacional de Investigación Científica y Técnica (CONICET) s/ contrato administrativo*”, Causa N° 23.899/94 del 25/6/07; “*González Domínguez Rubén Darío c/EN-PFA y otros*”, Causa N° 42.734/03 del 16/7/7; “*Banco Río de la Plata SA c/EN-AFIP DGI, Sumario N° 463/03 (GC) s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 490/05 del 23/10/07; “*Primera Red Interactiva de Medios Arg. (Prima) SA c/DNCI Disp N° 280/09 (Expte N° S01:96667/08)*”, Causa N° 16.795/09 del 13/5/10; “*DGA (Autos National Starch & Chemical SA - TF 22958-A)*”, Causa N° 7900/08 del 31/10/08; “*Comercializadora Multiemprendimiento SA c/DNCI - Disp. N° 285/04 (Expte N° S01:0119320/02)*”, Causa N° 1676/07 del 30/09/10; “*Corporación Río Luján SA c/DNCI – Disp. N° 930/08 (Expte N° S01:382434/06)*”, Causa N° 1897/09 del 23/3/10; “*Etronix c/DNCI - Disp. N° 61/07 (Expte S01:371065/07)*”, Causa N° 13340/09 del 23/3/10; “*Servicios Buenos Aires SA (TF 33906-I) c/DGI*”, Causa N° 39303/11 del 7/2/13; “*Banbest SA c/Dirección General Impositiva*”, Causa N° 31.393/14 del 21/04/15; “*Mereta Miguel Ángel y otros c/ EN-M° Defensa-Armada - Dto 2769/93 751/09 s/personal militar y civil de las FFAA y de Seg*”, Causa N° 35809/10 del 11/10/18, entre otros).

Sin desmedro de lo expuesto, a fin de evitar un excesivo rigor formal en el análisis del requisito del art. 265 del Código Procesal que comprometa el debido proceso adjetivo (v. esta Sala, *in re* “*Frasle Argentina SA (TF 22751-A) c/ DGA*”, Causa N° 35399/2010, del 15/7/11, entre muchos otros), y en atención a la trascendencia que reviste la materia en trato,





Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

corresponde que me adentre al estudio de la cuestión elevada y que me pronuncie a su respecto (esta Sala, *in re* “*Busnelli, Roberto Oreste Antonio (TF 44227-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 17499/21, del 1/9/22).

VIII. Que previo a comenzar con el examen del asunto, colijo que no forma parte del debate de autos el hecho de que Ecatat SA es sujeto alcanzado por el impuesto interno-rubro “Otros bienes y servicios” (art. 57, ley 3764 y art. 2° de la ley 24.764), atento los bienes que expende. Tampoco la existencia y cuantía de los saldos negativos y positivos cuya compensación pretende.

De su lado, a tenor del contenido de la sentencia apelada y de las expresiones de agravios, no corresponde que me adentre en el examen de los primigenios planteos de prescripción articulados por la actora.

En definitiva, la cuestión concreta a dirimir –tal como adelanté en el considerando anterior–, estriba en la viabilidad de la extinción de las obligaciones tributarias a cargo de Ecatat SA, en concepto de impuesto interno, a través de la compensación con saldos favorables y disponibles provenientes de otros impuestos nacionales.

IX. Que encuentro que la situación a decidir comprende la detenida atención de los dispositivos legales que se describen a continuación:

(i) El artículo 57 de la ley 3764 (texto vigente, según t.o. en 1979) dispone lo siguiente: *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.*

(ii) El artículo 70 del decreto 875/80 establece que la aplicación percepción y fiscalización de los impuestos internos –en los rubros que aquí interesan–, *se efectuará de acuerdo con los preceptos de la Ley N° 11.683... sin perjuicio de las disposiciones especiales que se determinan para cada rubro en particular*”.

(iii) La resolución general (AFIP) 4334 de 2018, al sustituir la resolución general 1658 de 2004 –que reglamenta en régimen de



compensaciones de impuestos– estableció lo siguiente: “*Los contribuyentes o responsables comprendidos en la Ley de Impuestos Internos N° 3.764, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones o en la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, que cumplan con las condiciones previstas por el Artículo 1°, podrán compensar las obligaciones fiscales emergentes de dichos gravámenes, en los términos de la presente*” (art. 1°), agregando seguidamente que: “*Lo dispuesto en la presente resolución general resultará de aplicación para las solicitudes de compensación que se formulen a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial*” [lo que sucedió el 14/11/18] (art. 2°).

X. Que de lo apuntado en el considerando que antecede se extrae sin dificultad que la cuestión en trato es de orden normativa, y particularmente interpretativa.

En efecto, de la lectura del plexo de normas reseñado se obtiene que el ingreso de las sumas adeudadas debe efectuarse por medio de depósito bancario, careciendo de validez cualquier otro modo.

A su vez, la ley del impuesto remite a la ley de procedimientos tributarios –la cual prevé expresamente la compensación de impuestos–, aunque destacando que lo es sin perjuicio de las disposiciones especiales que se determinan para cada rubro en particular.

Por último, en el año 2018 la propia AFIP reconoció que las obligaciones fiscales en concepto de impuestos internos son pasibles de extinguirse por compensación, pero sólo para las solicitudes formuladas a partir del 15/11/18.

Observo que una *interpretación literal* de estos preceptos –impronta escogida por el fisco nacional– permitiría reconocer que únicamente el depósito bancario, en las condiciones descriptas, habilitaría la cancelación de la obligación en trato.

XI. Que contrariamente a ello, atento a las circunstancias que identifican al planteo, comprendo que otra es la manera en que debe interpretarse el plexo normativo en cuestión. Una que contemple la *evolución* de los impuestos internos, con foco en la *historia* que presenta el –actual (t.o. en 1979)– artículo 57 de la ley 3764.





Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

A continuación explicaré las razones.

XII. Que es conocido que los impuestos internos –que gravan determinados consumos específicos– forman parte de los tributos nacionales más antiguos de nuestro régimen tributario.

Creado en 1891 (ley 2774), en 1899 se amplió su objeto a través de la **ley 3764**, sufriendo luego determinadas reformas –que no son del caso aquí reseñar–, hasta llegar a nuestros días.

Sí es necesario remarcar que el texto de la ley 3764 fue reordenado en 1949 (**ley 13.648**), en 1956 (**decreto 10.656/56**) y en 1979 (**decreto 2682/79**).

Desde otro ángulo, en 1933 comenzó a regir la ley 11.683 en nuestro régimen tributario nacional, cuyo texto también fue modificado y reordenado en varias oportunidades.

Ahora bien, delimitando el escenario, diré que el **texto originario** de la **ley 3764** disponía lo siguiente: “*La recaudación de los Impuestos Internos y la fiscalización e inspección de las industrias afectadas por estas, se practicará en el modo y forma que se determina en la presente ley y de conformidad con los decretos que para su ejecución se dicten por el Poder Ejecutivo*” (**art. 1º**) y “*Los Impuestos Internos serán satisfechos por los respectivos fabricantes ó importadores, en pagos mensuales, que deberán efectuarse dentro de los cinco primeros días del mes, en letras de treinta días de plazo cuando el importe de estos exceda de dos mil pesos. Si en vez del pago a plazo se optara por el pago al contado, se otorgará un descuento del (1%) uno por ciento*” (**art. 16**). Subrayados aquí agregados.

Luego, a través de la **ley 13.648** se dispuso que: “*El ingreso [de la suma adeudada] 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*” (**art. 7º**); subrayado aquí agregado.

De su lado, estableció que: “*Sin perjuicio de las disposiciones especiales de esta ley, serán aplicables los preceptos de la Ley 11.683 vigente en el período fiscal que corresponda, quedando sin efecto las*



disposiciones del Texto Ordenado de las Leyes de Impuestos Internos en cuanto se relacionen con los gravámenes a que se refiere el artículo 1^o (art. 8) ; subrayado aquí agregado.

Los **artículos 5º, 94 y 95 del decreto 10.656/56**, en lo sustancial, mantuvieron el texto de la ley 13.648.

El **texto vigente** de la ley 3764, que corresponde al texto ordenado en 1979, en su Título II dispone lo siguiente: “*Los impuestos internos nacionales a... otros bienes... se abonarán conforme con el régimen que se establece en este Título*” (art. 55), y “*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*” (art. 57).

XIII. Que de la reseña efectuada extraigo dos elementos fundamentales para mi análisis.

Por un lado, que la referencia al *depósito bancario*, como único medio hábil para extinguir la obligación tributaria en trato, data del año 1949, manteniéndose sin cambios sustanciales hasta la actualidad.

Por el otro –y estrechamente ligado a lo anterior–, que previo a la reforma de 1949, la deuda tributaria se abonaba en pagos mensuales, con *letras o al contado*.

De este cotejo preliminar infiero que la reforma de 1949 sólo tuvo por objeto *sustituir* el modo de cancelación de la obligación, pasando de la entrega de letras o dinero, al depósito bancario.

Reafirmo esta apreciación al compulsar los antecedentes parlamentarios que precedieron a la sanción de la ley 13.648.

Efectivamente, en la Sesión del 30/9/49 de la Cámara de Diputados de la Nación, el Diputado Visca –autor del proyecto (Moción N° 56)– ponderó “*El perfeccionamiento de los regímenes tributarios con el propósito de adecuarlos a las exigencias de la técnica moderna*”; criterio receptado por la Cámara Alta –Reunión 59, Moción 68–, al sostener el Senador Taneo que con la reforma se eliminarían “*los inconvenientes derivados de las actuales disposiciones hoy en día superadas por la técnica*





Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

moderna de imposición, permitiendo que los responsables cumplan sus obligaciones fiscales sin las trabas de controles pesados y engorrosos trámites que la antigua legislación vigente tiene establecidos”. No soslayo que la referida reforma incluyó otros asuntos referidos a la percepción del gravamen, ajeno a este debate.

En esta tónica, vale recordar que el cotejo de los antecedentes parlamentarios, en el marco de esta labor de interpretación histórica, es de indudable pertinencia y provecho. Al respecto, ha sostenido la Corte Suprema de Justicia que: *“las manifestaciones de los miembros informantes de las comisiones de las Honorables Cámaras del Congreso (Fallos: 33:228; 100:51; 114:298; 115:186; 328:4655) y los debates parlamentarios (Fallos: 114:298; 313:1333), constituyen una valiosa herramienta para desentrañar la interpretación auténtica de una ley”* (cfr. CSJN, Fallos: 341:1768, Considerando 10 y Fallos: 342:917, Considerando 4°).

Pues bien, del análisis hasta aquí efectuado obtengo el siguiente resultado preliminar: la reforma de la ley 13.648 a la ley 3764, particularmente en lo referido a la cancelación de la obligación tributaria por medio de depósitos bancarios, tuvo por **objeto** sustituir el régimen anterior, que sólo contemplaba el pago a través de letras o al contado. Analizados los antecedentes de esa reforma legislativa, obtengo que su **propósito** fue abandonar un régimen calificado de antiguo, para reemplazarlo por otro moderno.

XIV. Que adoptando al instituto de la compensación como objeto de análisis, arribo a un resultado que refuerza el anterior. Paso a explicar los motivos.

La compensación fue incorporada a nuestro régimen tributario en el año 1946, a través del **decreto-ley 14.341/46**, que sustituyó el texto de la ley 11.683.

La **ley 11.683** –del año 1932, con vigencia a partir de 1933– originariamente refería a los impuestos a los réditos y a las transacciones (art. 1°), previendo la compensación de los saldos favorables únicamente en relación a ellos (art. 13). No obstante, con la reforma de 1946 se amplió su objeto a otros tributos nacionales, previendo el pago a través del depósito



bancario (art. 30) y la compensación (arts. 34 seg. párr., 35 y 36). Vale destacar que estos últimos dispositivos son similares a los actuales artículos 23, 27 seg. párr., 28 y 29 (t.o. en 1998).

Es importante mencionar que inicialmente la doctrina –en particular la europea– fue reacia a la admisión de la compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias. Sin embargo, entrado ya el siglo XX, esa posición fue perdiendo adeptos, aceptándose la compensación en la materia tributaria, incluyéndola incluso en los ordenamientos positivos más modernos (v. Giuliani Fonrouge, Carlos M., “*Derecho Financiero*”, Vol. I, 2° edición, Depalma, Bs. As. 1973, pág. 559 y 560).

Ahora bien, tal como lo explicara en el Considerando XII, el artículo 8° de la ley 13.648 –año 1949– dispuso que las previsiones de la ley 11.683 resultarían de aplicación respecto de los impuestos internos; remisión que se reiteró en el artículo 95 del decreto 10.656 –año 1956– y en el artículo 70 del decreto 875 –año 1980–.

Actualmente, el texto ordenado en 1998 de la ley 11.683 contempla en su artículo 112 el principio general según el cual sus disposiciones alcanzan –entre otros gravámenes y objetos– al impuesto interno que grava los “otros bienes” previstos en su régimen particular.

XV. Que arribado a este lugar, interrogo: (a) ¿Qué resultado particular obtengo de la investigación realizada en el *Considerando XIV*? y (b) ¿Qué resultado general alcanzo con los análisis efectuados a lo largo de los *Considerandos XII* a *XIV*? Y respondo lo siguiente.

(a) El instituto de la *compensación* fue introducido en nuestro régimen tributario nacional como mecanismo hábil para cancelar las obligaciones fiscales en el año 1946; la incorporación se efectivizó a través de la reforma introducida al texto de la ley 11.683.

Su empleo, en la medida en que se cumplan los requisitos de viabilidad, alcanza a todos los tributos descriptos en el –actual– artículo 112 de dicho cuerpo normativo, entre los cuales se halla el impuesto interno que grava los “otros bienes”; máxime cuando la propia ley 13.648 (art. 8°) previó la aplicación de la ley 11.683.





Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

Recuerdo que “la compensación como modo de extinción de las obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente” (cfr., CSJN, *in re “Tacconi y Cía SA c/ DGI s/ demanda contencioso administrativa”*, del 3/8/89, Considerando 4° y sus citas).

Entonces, el resultado particular es el siguiente: al tiempo en que Ecatat SA solicitó la compensación de las obligaciones tributarias de autos, se encontraba legalmente admitido dicho mecanismo extintivo.

(b) La ley 13.648, al tener por objeto sustituir el régimen de *pago* del impuesto interno que nos ocupa (v. Considerando XIII), no vedó la posibilidad de hacerlo a través de otros mecanismos legalmente habilitados.

Siendo ello así, el resultado general es el que sigue: al tiempo en que Ecatat SA solicitó la compensación de las obligaciones tributarias de autos, no se encontraba prohibido el empleo de dicho mecanismo. Ergo, contaba con el derecho de hacerlo.

XVI. Que en razón de lo expuesto, independientemente del momento en que comenzó a regir el cambio instituido por la RG (AFIP) 4334 a su par RG (AFIP) 1658, lo certero es que la firma actora contaba con el derecho de pretender cancelar sus obligaciones tributarias en concepto de impuesto interno (ley 24.674 y 3764, t.o. en 1979), a través de la compensación con los saldos positivos en su favor.

Dicho de otro modo, la administración tributaria no puede negarse a admitir la pretensión de Ecatat SA, a partir de los argumentos presentados en autos.

En este cauce, se reitera cuanto fuera dicho por esta Sala al resolver la medida cautelar ordenada en autos (Causa N° 78565/18, “*Ecatat SA c/ EN-AFIP-DGI s/medida cautelar (autónoma)*”, del 25/6/19, conexas con la presente), al compartir el criterio de la Sala IV en los autos “*Alpine Electronics of America*” (Causa N° 23519/11, del 18/5/17), en el sentido de 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” y 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”.

Asimismo, “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”.

Vale recordar que el mencionado pronunciamiento de la Sala IV adquirió firmeza, al desestimar la Corte Suprema de Justicia el recurso extraordinario interpuesto por el fisco nacional (cfr. CPCCN, art. 280), el pasado 27/9/22.

Por todo lo hasta aquí expuesto, en línea con lo resuelto por el *a quo*, corresponde rechazar los agravios de la parte demandada y, por ende, confirmar la sentencia apelada en lo sustancial que decidió.

XVII. Que seguidamente corresponde atender los agravios presentados por la actora.

Tal como dijera en el Considerando III, sostiene que, a pesar de que el *a quo* hizo lugar a su pretensión –aduciendo que la consintió–, habría omitido pronunciarse con respecto a la “exteriorización de la deuda en los sistemas del fisco”, a la “calificación de riesgo” y a la “devolución de la suma que fuera compensada el 18/2/21”.

Explica que, frente al inminente vencimiento de la medida cautelar resuelta en autos, oportunamente efectuó una segunda compensación –el 18/2/21–, a fin de cancelar la deuda reclamada por el fisco nacional.

Solicita que se ordene a la AFIP a lo siguiente: (i) que proceda a la “baja de la exteriorización de la deuda de sus sistemas digitales”; (ii) que rectifique su “calificación de riesgo fiscal en el sistema SIPER y en cualquier otro”, y (iii) que devuelva las sumas compensadas el 18/2/21, con más los intereses. En subsidio peticona que se ordene la anulación de la segunda





Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

compensación a los fines de permitir su empleo para la extinción de otras obligaciones tributarias.

XVIII. Que la actora acusa que el juez de grado no se pronunció sobre los asuntos descriptos en el considerando anterior, requiriendo que se lo haga en esta instancia de Alzada.

Remitiéndome a la demanda que dio inicio a estos actuados, reparo que su objeto estribó en la impugnación de la resolución N° 126/19 (DV CRR2) del 9/9/19 que –en lo medular–, al confirmar la comunicación del 3/10/18, rechazó las compensaciones oportunamente informadas (v. *ítem II* de la demanda, primer párrafo).

En dicho instrumento, Ecadat SA también solicitó la concesión de una medida cautelar, con el objeto de que se ordenara al organismo recaudador que se abstuviera de trabar medidas cautelares; calificar a su parte como contribuyente de riesgo en el “Sistema de Perfil de Riesgo” –SIPER– y promover el cobro compulsivo de la deuda en pugna (v. *ítem II* de la demanda, último párrafo e *ítem IX*).

Pues bien, a las claras, la segunda pretensión descripta no formó parte del objeto de la demanda de fondo, circunstancia que justifica que la sentencia apelada no se pronunciara sobre el particular. De hecho, lo hizo al resolver la medida cautelar requerida.

Cabe recordar que es postulado liminar del proceso judicial, que la sentencia final que en él se adopte se ajuste a las pretensiones deducidas por las partes; ello, a fin de preservar el denominado “principio de congruencia” (cfr. art. 34, inc. 4° del CPCCN). La trascendencia de este principio es tal, que se le ha reconocido la más alta jerarquía. Ello obedece a que, en tanto manifestación de la defensa en juicio y del derecho de propiedad, integra el sistema de garantías procesales constitucionales orientadas a proteger los derechos y no a perjudicarlos (cfr. CSJN, Fallos: 315:106; ver asimismo Fallos: 294:127; 306:2054; 310:1764, entre otros; esta Cámara, Sala IV, *in re* “*Toer Ariel Esteban c/ EN y/o responsable s/ daños y perjuicios*”, Causa N° 30005/07, del 28/6/12; esta Sala, causas N° 26516/10, “*Delpino, Luis Antonio c/ EN M Defensa - FAA - Dto. 1104/05 751/09 s/ personal militar y civil de las FAA y de Seg.*”, y N° 50.048/11,



“Poncio José Ramiro y otros c/ EN - M° Seguridad - GN - Dto. 1104/05 s/ Personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”, ambas sentencias del 23/4/1313; Causa N° 49596/15, in re “Rizzo, Marcelo Daniel y otro c/ EN-M Seguridad-PFA s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.”, del 28/12/17; causa N° 40431/13, in re “Abdoulaye, Sacko c/ EN-M Interior-CONARE s/ proceso de conocimiento”, del 14/2/19; y, Causa N° 13170/14, in rebus “Masullo, Juan Francisco c/ GCBA y otros s/ Daños y perjuicios”, Causa N° 13170/14, del 3/11/22).

En orden a lo expuesto, la omisión señalada por la actora se encuentra justificada, correspondiendo desestimar sin más su planteo.

En cuanto al reintegro de las sumas compensadas el 18/2/21, o la anulación de esa operación –incluyendo los intereses–, la interesada deberá presentar su pretensión en las instancias correspondientes, en el tiempo oportuno.

Al respecto, esta Sala, con cita y transcripción del prestigioso procesalista Lino E. Palacio (*“Derecho Procesal Civil”*, Tomo V, Abeledo Perrot, cuarta reimpresión, Buenos Aires 1993, pp. 499), sostuvo que: “... la parte que ha obtenido el reconocimiento de su derecho a raíz del pronunciamiento de una sentencia firme se halla facultada para petitionar judicialmente con fundamento en ese derecho, sin que al órgano judicial correspondiente le sea dado negarse a tener en cuenta el contenido de esa sentencia, o decidir de modo contrario a esta (efecto positivo de la cosa juzgada)” (esta Sala, in re “Nike Argentina SRL c/EN-DGA s/proceso de conocimiento”, Causa N° 54020/14 y Causa N° 66026/15, ambas del 18/10/22).

Por todo lo expuesto en esta parcela, voto por desestimar el planteo introducido por la actora.

XIX. Que por último, en cuanto a las costas del proceso –lo que incluye la de ambas instancias–, siguiendo el criterio expuesto por la Corte Suprema de Justicia en los autos “Alpine Electronics of America Inc. Sucursal Buenos Aires c/ EN – AFIP – DGI - ley 11.683 s/ Dirección General Impositiva” –causa en la que se debatió un asunto similar al de autos–, en donde resolvió distribuir las costas por su orden en atención a la naturaleza





Poder Judicial de la Nación

CAF 56176/2019/CA3; ECADAT SA c/ AFIP-DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

de la cuestión debatida, considero que corresponde modificar la sentencia apelada en este particular aspecto y, en consecuencia, dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada en el punto resolutivo N° 2 de la sentencia del 20/10/22.

En mérito de lo expuesto, voto porque se confirme la sentencia apelada en lo sustancial que decide y que se la modifique en lo que a las costas del proceso se refiere, distribuyéndolas –en ambas instancias– por su orden, en atención a la naturaleza de la cuestión debatida (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

El Dr. Carlos Manuel Grecco adhiere al voto del vocal preopinante.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE**: **1º)** Rechazar los recursos de apelación interpuestos por ambas partes y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en lo principal que decide, modificándola en punto a las costas, las que se imponen en ambas instancias en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal). **2)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios dispuesta en el resolutivo N° 2º de la sentencia del 20/10/22.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web <http://www.cij.gov.ar/>.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

