



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 16 de septiembre de 1999.

Vistos los autos: "Urquía Peretti S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ contenciosoadministrativo".

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba confirmó la sentencia de la instancia anterior en cuanto había dejado sin efecto las resoluciones de la Dirección General Impositiva que rechazaron los pedidos formulados por la actora con el objeto de cancelar los importes adeudados por aportes y contribuciones correspondientes al régimen de la seguridad social y de obras sociales mediante su compensación con saldos de libre disponibilidad emergentes de declaraciones juradas del impuesto al valor agregado.

2º) Que el a quo expresó, como fundamento, que la posición sostenida por el Fisco Nacional contradice abiertamente lo dispuesto por el art. 22 del decreto 507/93 pues esta norma estableció la aplicación del art. 34 de la ley 11.683 -que admite la compensación- en el ámbito de los recursos de la seguridad social. Juzgó que en virtud de tal reenvío "la compensación a pedido del contribuyente resulta directamente operativa para aquél" (fs. 402 vta.), mientras que la resolución general (D.G.I.) 3795, en su art. 1º, reglamenta la compensación de oficio prevista en el art. 35 de la ley 11.683. Señaló que tal conclusión no enerva la potestad-deber del organismo impositivo de verificar la existencia real de los saldos invocados por el contribuyente, y que en el caso aquéllos no fueron impugnados.

3º) Que, por otra parte, rechazó los argumentos del organismo recaudador fundados en que la decisión del juez de primera instancia colisionaba con la "nominatividad" de los aportes efectuados a partir del régimen de la ley 24.241 y con el régimen de coparticipación federal de impuestos.

4º) Que contra lo así decidido el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que -concedido parcialmente por el auto de fs. 445/446- resulta formalmente admisible en cuanto se ha controvertido la inteligencia y aplica-

ción de normas de carácter federal y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa al derecho que la apelante sustenta en ellas.

5º) Que el art. 22 del decreto 507/93 -ratificado por la ley 24.447 (art. 22)- dispuso, en su primer párrafo, lo siguiente: "Con relación a los vencimientos generales, forma y lugar de imputación de pagos de los recursos de la seguridad social, se aplicarán los arts. 27, 30, 31, 32, 33 y 34 de la ley 11.683, t.o. en 1978 y sus modificaciones". A su vez, el art. 29 del citado decreto, tras expresar que serían asimismo de aplicación en esa materia las normas de la ley 11.683 que por vía reglamentaria determinase el Poder Ejecutivo, fijó esta regla: "No serán de aplicación supletoria otras normas de la citada ley".

Con posterioridad, fue dictado el decreto 2102/93, que dispuso la aplicabilidad respecto de los recursos de la seguridad social de "los artículos 16, 17, 18 -excluido el inciso f-, 39, 55, 56, 58 -en lo que correspondiere-, 92 -excluido el séptimo párrafo y la remisión al art. 81 del noveno párrafo-, 95, 96, 98, 99, 103, 105 y 109 -excluido el tercer párrafo- de la ley 11.683 (texto ordenado en 1978 y sus modificaciones)". En los fundamentos de este último decreto se señaló -en concordancia con la regla expresamente establecida en el art. 29 in fine del decreto 507/93- que únicamente resultan de aplicación a los recursos de la seguridad social las disposiciones de la ley 11.683 taxativamente mencionadas en ambos decretos y que no cabe la aplicación supletoria de otras normas de esa ley.

6º) Que la ley 11.683 regula lo atinente a la compensación -básicamente- en sus arts. 34, 35 y 36 del texto ordenado en 1978 (al que se referirán las citas sucesivas con el propósito de una mayor claridad). Según lo dispuesto por los decretos 507/93 -ratificado por la ley 24.447- y 2102/93, sólo el primero de tales artículos es aplicable en el ámbito de los recursos de la seguridad social, y no es posible interpretar que los dos restantes -el 35 y el 36- lo sean su-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

pletoriamente debido a la regla fijada por el mencionado art. 29 in fine.

7°) Que toda vez que no cabe suponer la inconsecuencia o la falta de previsión en el legislador (Fallos: 278:62; 303:1041; 304:794) ni en el órgano responsable de la reglamentación (Fallos: 315:1922), de la circunstancia precedentemente enunciada cabe extraer como primera conclusión que en lo atinente a los recursos de la seguridad social han sido restringidos los supuestos en que procede la compensación prevista en la ley 11.683, ya que ella ha quedado limitada a los casos contemplados en su art. 34.

8°) Que, sentado lo que antecede, resulta decisivo en el sub examine precisar los alcances de la norma citada en último término, deslindándola de otras disposiciones de la ley 11.683 que han sido excluidas del campo de los recursos de la seguridad social. A tal fin cabe acudir al criterio fijado en los precedentes "Ricardo Zuberbuhler e Hijos S.A." (Fallos: 304:1833) y "Manufactura de Tabacos Particular V.F. Greco S.A." (Fallos: 305:287). En ellos, en primer lugar, se dejó establecido -en términos similares a los reiterados en otros pronunciamientos- el modo como opera la compensación en el sistema de la ley 11.683. Al respecto se expresó lo siguiente: "la compensación, como medio de extinguir obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente, conforme se deduce de lo dispuesto por los arts. 27, 34 y 35 de la ley 11.683 (t.o. en 1978), 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 que la autoridad de aplicación determine los saldos netos a compensar, salvo el supuesto del art. 34, primer párrafo in fine, en el que no es preciso que medie tal determinación, pues se faculta a los responsables a efectuar el pago del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, detrayendo los saldos favorables que hubieran consignado en declaraciones juradas anteriores no impugnadas".

Tras esa descripción del régimen, el Tribunal precisó concretamente cuál es el caso contemplado por el mencionado art. 34: se trata de la imputación de saldos acreedores y deudores del mismo tributo, emergentes de declaraciones juradas que haya presentado el responsable en las circunstancias previstas por el art. 27 de la ley de la materia.

9º) Que cabe concluir, entonces, que la restricción a la posibilidad de compensar en materia de recursos de la seguridad social -según se expresó en los considerandos 6º y 7º- ha tenido por objeto que aquélla sólo opere cuando tanto la deuda como el crédito que se pretenda imputar para su cancelación tengan esa misma naturaleza -previsional o de la seguridad social-, excepto que -en atención a lo dispuesto en el segundo párrafo del citado art. 34- el ente recaudador admita que los responsables puedan válidamente deducir del importe que les corresponda abonar en ese concepto créditos de distinto origen. Con tal comprensión, corresponde concluir que no cabe hacer extensivo a la materia previsional lo dispuesto en normas reglamentarias que sólo han tenido en mira la compensación entre créditos y deudas provenientes de impuestos mencionados en el art. 110 de la ley 11.683. Se sigue de lo expuesto que carece de sustento la pretensión del contribuyente de obligar al ente fiscal a dar por canceladas las deudas en concepto de recursos de la seguridad social mediante la imputación de saldos a favor de aquél resultantes de declaraciones juradas del impuesto al valor agregado.

10) Que tal conclusión resulta adecuada a las especiales características de las obligaciones para con el sistema de seguridad social pues ellas presentan una singularidad propia otorgada por la directa e inmediata finalidad social del destino de tales recursos, con los que se procura esencialmente cubrir riesgos de subsistencia (Fallos: 311:1937), objetivo éste que constituye la guía para interpretar los conceptos utilizados por el legislador en esa materia (Fallos: 313:959), así como los principios de solidaridad ínsitos en ella.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

11) Que en relación con lo expresado, cabe poner de relieve que las obligaciones con el régimen de seguridad social comprenden -entre otras- no sólo la contribución que le corresponde al empleador (inc. b del art. 10 de la ley 24.241), sino también el aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia (inc. a del mismo artículo), que aquél retiene -y que debe ingresar en el sistema (art. 11, último párrafo de la ley citada)-; fondos que, en el caso del régimen de capitalización -título III de la citada ley 24.241- se acreditan en la cuenta individual del afiliado. Sin perjuicio de que las consideraciones que se formulan son también válidas respecto de la contribución de los empleadores -en la medida en que constituyen recursos que financian las prestaciones jubilatorias- no parece una conclusión válida la que permita que el efectivo cumplimiento de esas obligaciones, en el que están involucrados elementales intereses sociales y el dinero de terceros, quede supeditado a las dilaciones y contingencias de la pretendida compensación con supuestos créditos de origen ajeno al campo de la seguridad social.

12) Que si bien las consideraciones que anteceden bastan para revocar la sentencia apelada, se estima conveniente efectuar ciertas precisiones respecto de la cuestión debatida.

13) Que, en primer lugar, cabe dejar establecido que el caso "Tacconi" (Fallos: 312:1239) no permite extraer conclusiones válidas para decidir la controversia suscitada en el sub examine. En efecto, en aquella causa, tras determinarse que los saldos a favor del contribuyente emergentes de los anticipos mensuales del IVA -que regían entonces- tenían el carácter de "libre disponibilidad", se concluyó en que eran susceptibles de ser compensados con una deuda que el mismo responsable tenía en otro impuesto, pues así lo autorizaban las normas reglamentarias vigentes. En cambio, en el sub examine, no se trata de compensar saldos acreedores y deudores de distintos impuestos, sino el saldo favorable al

contribuyente en un impuesto con deudas mantenidas con el régimen de seguridad social, a cuyo respecto -como ha sido señalado- no son admisibles, en principio, las compensaciones fuera del mismo sistema ni disposiciones reglamentarias como las que en el caso "Tacconi" dieron sustento a la procedencia de la compensación objeto de aquel pleito.

14) Que, por otra parte, la resolución general (D.G.I.) 3795 -que fue derogada por la resolución general 4339- no tiene relevancia en la decisión del sub examine. En efecto, ese reglamento facultó al ente recaudador a compensar de oficio los créditos que por cualquier concepto tuviesen a su favor los contribuyentes con las deudas líquidas y exigibles que éstos mantuvieran por aportes y contribuciones con destino al sistema único de la seguridad social, pero nada estableció respecto de la situación inversa, es decir, la originada cuando -como ocurre en el caso de autos- es el contribuyente quien tiene interés en hacer valer la compensación. Sin abrir juicio alguno acerca de si el organismo recaudador contaba con facultades que le permitieran dictar válidamente ese reglamento o si éste se ajustaba a lo establecido en disposiciones de mayor jerarquía -tarea que sería inoficiosa para decidir este pleito- lo cierto es que aquél no otorga sustento a la pretensión de la actora.

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda (art. 16, segunda parte, de la ley 48). Con costas de todas las instancias a la actora vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. EDUARDO MOLINE O'CONNOR (en disidencia)- CARLOS S. FAYT (en disidencia)- AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ANTONIO BOGGIANO (en disidencia)- GUILLERMO A. F. LOPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.

ES COPIA



Corte Suprema de Justicia de la Nación

DISI -//-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-DENCIA DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON EDUARDO
MOLINE O'CONNOR Y DE LOS SEÑORES MINISTROS DOCTORES DON
CARLOS S. FAYT Y DON ANTONIO BOGGIANO

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba confirmó la sentencia de la instancia anterior en cuanto había dejado sin efecto las resoluciones de la Dirección General Impositiva que rechazaron los pedidos formulados por la actora con el objeto de cancelar los importes adeudados por aportes y contribuciones correspondientes al régimen de la seguridad social y de obras sociales mediante su compensación con saldos de libre disponibilidad emergentes de declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Contra tal pronunciamiento el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que fue concedido parcialmente a fs. 445/446.

2º) Que el a quo expresó que la posición sostenida por el Fisco Nacional resultaba contradictoria con lo dispuesto por el art. 22 del decreto 507/93 en la medida en que esta norma estableció la aplicación del art. 34 de la ley 11.683 -que admite la compensación- en el ámbito de los recursos de la seguridad social. Consideró que en virtud de tal reenvío "la compensación a pedido del contribuyente resulta directamente operativa para aquél" (fs. 402 vta.), mientras que la resolución general (D.G.I.) 3795, en su art. 1º, reglamentaba la compensación de oficio prevista en el art. 35 de la ley 11.683. Señaló que tal conclusión no enervaba la potestad-deber del organismo impositivo de verificar la existencia real de los saldos invocados por el contribuyente y que, en el caso, aquéllos no fueron impugnados.

3º) Que, por otra parte, rechazó los argumentos del organismo recaudador fundados en que la decisión del juez de primera instancia colisionaba con la "nominatividad" de los aportes efectuados a partir del régimen de la ley 24.241 y con el régimen de coparticipación federal de impuestos.

4º) Que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible en cuanto se ha controvertido la inteligencia

y aplicación de normas de carácter federal y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa al derecho que la apelante sustenta en ellas.

5º) Que mediante el decreto 507/93 se amplió la competencia de la Dirección General Impositiva, facultándola para la aplicación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social correspondientes a los regímenes nacionales de jubilaciones y pensiones.

6º) Que dicho decreto dispuso que algunas de las normas de la ley de procedimiento tributario -ley 11.683- fueran aplicables a los recursos de la seguridad social que pasaron a ser recaudados, fiscalizados y aplicados por la D.G.I.

7º) Que la posibilidad de compensación de créditos y deudas derivadas de uno o más impuestos está prevista en la ley 11.683 (arts. 34, 35, 36, 81 y 129) y la de proceder de igual manera frente a la existencia de saldos fiscales disponibles con deudas previsionales surge del reenvío efectuado por el art. 22 del decreto 507/93 al art. 34 de la ley 11.683. Esta conclusión se encuentra abonada por la resolución general 3795/94 -emanada de la Dirección General Impositiva- que autorizó la compensación de créditos a favor de los contribuyentes emergentes de cualquier tributo con las deudas líquidas y exigibles que tuviesen con el sistema único de seguridad social.

8º) Que, por consiguiente, una correcta interpretación del art. 34 de la ley 11.683, a la luz de los fines perseguidos por el decreto 507/93, permite concluir que la compensación es plenamente aplicable a la materia previsional, pudiendo el contribuyente computar al momento del pago de la obligación los saldos favorables que posea a su favor y que surjan de declaraciones juradas anteriores no impugnadas.

9º) Que si bien es cierto que la resolución general 3795/94 dispone que los créditos por cualquier concepto a favor de los contribuyentes, podrán ser compensados de oficio por el organismo recaudador, de los términos de aquélla no



Corte Suprema de Justicia de la Nación

surge en manera alguna que el trámite sólo pueda ser iniciado de oficio y que se excluya en consecuencia, la posibilidad de que el contribuyente la solicite a las resultas, como es obvio, de lo que en definitiva decida el organismo fiscal. Una interpretación contraria importaría colocar a la norma de inferior jerarquía -como lo es tal resolución- en oposición al precepto legal (art. 34 de la ley 11.683, t.o. en 1978) del que no resulta una limitación de esa naturaleza.

10) Que lo expuesto es coherente con el régimen de la compensación establecido en el libro II, título XVIII del Código Civil, por el que se permite a ambas partes de la relación invocar la compensación de sus deudas y sus créditos. Al respecto, cabe señalar que lo dispuesto por el inc. 1º del art. 823 del Código Civil no empece a que el Estado pueda compensar deudas tributarias de los particulares. En este sentido la ley 11.683 en sus arts. 34, 35 y 36 autoriza la compensación tanto en favor del contribuyente como del Estado, en cuanto a los impuestos contemplados por dicho ordenamiento procesal.

11) Que, esta Corte se ha expedido sobre un supuesto de compensación en materia fiscal en la causa registrada en Fallos: 312:1241, en la que sostuvo 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, conforme a lo que se deduce de lo dispuesto por los arts. 27, 34 y 35 de la ley 11.683; para su procedencia es necesario que el crédito sea líquido y exigible en los términos del art. 819 del Código Civil, lo cual requiere en materia impositiva -salvo el supuesto del art. 34, primer párrafo, in fine de la citada ley- que la autoridad de aplicación determine los saldos netos a compensar (Fallos: 304:1833 y 1848; 305:287; 308:1950, considerando 6º). Ello es así dado que la exigibilidad del crédito, se configura cuando la Dirección General haya comprobado la existencia de pagos o ingresos excesivos y dispuesto acreditar el remanente respectivo, tal como surge del art. 36 de la mencionada

norma legal".

12) Que la circunstancia de que en el caso, a diferencia de aquel precedente, se trate de un saldo favorable al contribuyente en un impuesto con deudas mantenidas con el régimen de seguridad social, no resulta óbice para la aplicación de aquella doctrina. En efecto, si mediante la resolución general 3795/94, de acuerdo con las finalidades del decreto 507/93 y el reenvío al art. 34 de la ley 11.683, el ente recaudador tiene la potestad de compensar de oficio deudas derivadas de tal régimen con créditos fiscales, no se advierte porqué a estos últimos se les veda la posibilidad de solicitar al Fisco la compensación como medio de extinción de sus obligaciones relacionadas con las deudas previsionales. Por otra parte, de no haberse entendido que se estaba frente a sumas homogéneas, no tendría razón de ser la autofacultad que se atribuyó la D.G.I. para efectuar la compensación de oficio de las acreencias de los contribuyentes por cualquier concepto, con las deudas líquidas y exigibles de la seguridad social.

13) Que, en consecuencia, si se tiene en cuenta que el decreto 507/93 incluye, entre otros, al art. 34 de la ley 11.683 como aplicable a los recursos de la seguridad social, forzoso es concluir que el mecanismo de la compensación allí contemplado puede ser utilizado por el contribuyente, ya sea que se trate de compensar créditos o deudas fiscales o de recursos de seguridad social o fiscales, interpretación que se deriva, por otra parte, de las disposiciones contenidas en la resolución general 3795/94.

14) Que lo expuesto no implica desconocer que, por resolución general de la D.G.I. 4339, de fecha 29 de mayo de 1997 (B.O. 3/6/97) ha sido derogada la resolución general 3795. Al respecto corresponde recordar, que tanto la solicitud de compensación efectuada por la actora como el acto de la demandada, cuya impugnación constituye el objeto de la demanda de autos, han sido suscriptos durante la vigencia de la resolución general 3975 y, precisamente, teniendo en cuen-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

ta sus disposiciones. Sin perjuicio de ello, de los fundamentos expresados en los anteriores considerandos resulta que el derecho de la actora a solicitar la compensación tiene sustento en la mencionada remisión que el decreto 507/93 efectúa a las disposiciones de la ley 11.683, de manera que aquél no podría ser desconocido aun en ausencia de normas reglamentarias que específicamente lo contemplen.

15) Que, por último, cabe poner de relieve que las consideraciones expuestas en los considerandos que anteceden sólo son aplicables con respecto a la contribución a cargo de los empleadores, prevista en el inc. b del art. 10 de la ley 24.241. En efecto, en lo relativo al aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia -inc. a del citado artículo- debe advertirse que el empleador asume el carácter de "agente de retención" (confr. último párrafo del art. 11). Como tal, descuenta de las remuneraciones el importe correspondiente a ese aporte personal, con la obligación de depositarlo en el sistema (art. 12, inc. c), sin que resulte admisible que el cumplimiento efectivo de tal obligación -en el que están involucrados intereses de terceros- quede supeditado a una eventual compensación con saldos impositivos. Del mismo modo, resulta evidente que la compensación no procede con relación a los recursos destinados a las obras sociales, pues ello importaría -como en el supuesto precedentemente examinado- detraer recursos de terceros, que no pueden resultar afectados por la circunstancia de que la empresa pueda ser titular de determinados créditos fiscales.

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma parcialmente la sentencia, en los términos que resultan del considerando 15. Las costas de todas las instancias se distribuirán según los respectivos vencimientos (arts. 71 y 279 del Código Procesal civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT - ANTONIO BOGGIANO.

ES COPIA