
SUMARIOS:

1. En materia de interpretación de las leyes tributarias -sustanciales y formales- esta Corte tiene expresado que 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, admitiendo recurrir a los principios de derecho común con carácter supletorio posterior, sólo si tales fuentes no son decisivas. Esta regla metodológica se encuentra legislada en el artículo 11 de la ley 11.683 (t.o. en 1968 y sus modificaciones) que consagra, en el terreno tributario, 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, de los que pertenecen al derecho privado.
2. Dada la naturaleza resarcitoria de los intereses moratorios -que surge del artículo 42 de la ley 11.683 (t.o. en 1974 y sus modificaciones)- y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío. Según el precepto citado, la constitución en mora del deudor se produce automáticamente por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento alguno (elemento formal), pero nada dice respecto de la imputabilidad del retardo (elemento subjetivo) que integra también el concepto de aquel instituto jurídico, resultando aplicable a la ley tributaria la última parte del artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora - intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable.
3. La circunstancia de que el texto del artículo 42 de la ley 11.683 (t.o. en 1974 y sus modificaciones) no estableciera, en lo relativo a intereses moratorios, que subsiste la obligación de abonarlos no obstante la falta de reserva por parte del fisco al recibir el tributo, no puede significar que deba aplicarse supletoriamente el principio contenido en el artículo 624 del Código Civil, pues no existe compatibilidad entre los supuestos comunes contemplados por esta norma y el sistema especial de recaudación de los gravámenes comprendidos en la ley de rito. En efecto, el artículo 38 del decreto reglamentario de la ley citada, ha creado un sistema propio (por el cual el pago del tributo se hará exclusivamente mediante depósito en cuentas bancarias especiales autorizadas con ese objeto), que priva al fisco -como sujeto activo de la relación tributaria- de recibir directamente las sumas abonadas por los contribuyentes o responsables y formular en el mismo acto la reserva sobre los intereses.

TEXTO COMPLETO:

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

La Sala Cuarta Contencioso Administrativo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo confirmó la resolución de fs. 56/57, en

la que se había declarado la improcedencia de las pretensiones de la recurrente.

Estas reconocen sustento en la inteligencia del artículo 42 de la ley 11.683 según la cual esa norma contiene una reserva implícita en el sentido de que no pueden considerarse renunciados por el Fisco Nacional los intereses devengados en su favor, ni siquiera en el caso de que no se hubiese formulado objeción en el momento de intimar el pago o en el de percibir el importe de las deudas tributarias, y la decisión del tribunal ha sido contraria a dicha interpretación.

Opino por tanto, que existe, en autos materia federal bastante para su examen en la instancia del artículo 14 de la ley 48.

En cuanto al fondo del asunto, me abstengo de dictaminar, habida cuenta de la naturaleza exclusivamente patrimonial del caso planteado, en el que la Nación actúa en juicio por intermedio de apoderado especial. Buenos Aires, 24 de marzo de 1981. Mario Justo López.

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 25 de febrero de 1982.

Vistos los autos: "Ika-Renault S.A.I.C. y F. s/ recurso de apelación".

Considerando:

1º) Que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal, Sala en lo Contencioso-administrativo N° 4, confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que había dejado sin efecto la resolución por la cual la Dirección General Impositiva intimó a la empresa Ika-Renault S.A.I.C. y F. el ingreso de \$ 218.558,32 en concepto de intereses por mora en el pago del impuesto a las ventas correspondientes a la segunda quincena de mayo de 1973.

2º) Que contra aquel fallo el organismo fiscal interpuso recurso extraordinario - concedido a fs. 88-, el que es procedente por controvertirse aspectos relacionados con la interpretación del artículo 42 de la ley 11.683 (t.o. en 1968 y sus modificaciones) y ser la sentencia del tribunal superior de la causa contraria a la pretensión que el apelante sustenta (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

3º) Que según resulta de los antecedentes administrativos agregados, el 5 de junio de 1973 la firma Ika-Renault entregó al ente recaudador el Certificado de Reintegro de Impuestos N° 158.712, por la suma de \$ 731.932,50, imputándolo al pago del impuesto a las ventas por la segunda quincena de mayo de 1973. En razón de haber comunicado la Administración Nacional de Aduanas a la Dirección General Impositiva, con fecha 5 de octubre del mismo año, que dicho Certificado había sido observado -sin dar otra explicación-, el segundo de estos organismos intimó al contribuyente el ingreso del tributo expresado, bajo apercibimiento de proceder a su cobro por vía judicial. Ika-Renault cumplió con la intimación, el 9 de agosto de 1974; y el 22 del mismo mes se le reclamó el pago de intereses resarcitorios, previstos por el artículo 42 de la ley 11.683 (t.o. en 1968 y sus modificaciones), para los casos de mora, decisión que la empresa recurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

4º) Que este organismo jurisdiccional, haciendo aplicación del artículo 624 del Código Civil, resolvió que la aceptación del capital por el acreedor -Dirección General Impositiva- sin reserva alguna sobre los intereses, había extinguido la

obligación del deudor respecto de éstos.

5º) Que llevado el asunto a los estrados judiciales, la Sala N° 4 en lo Contencioso-administrativo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal, mantuvo el pronunciamiento, aunque limitando la aplicación del artículo 624 a las particularidades del caso. En ese sentido, el tribunal sostuvo que habiendo conocido exactamente el Fisco la existencia y medida de la deuda y fijado un nuevo plazo para que ésta se abonara, ante la comunicación que le cursara el contribuyente informándole sobre el ingreso del capital, tuvo oportunidad para formular la reserva relativa a los intereses; la falta de diligencia del ente recaudador no podía dejar subsistente la obligación de abonarlos, con desmedro de la estabilidad de las relaciones jurídicas.

6º) Que en materia de interpretación de las leyes tributarias -sustanciales y formales- esta Corte tiene expresado que "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).

Esta regla metodológica se encuentra legislada en el artículo 11 de la ley 11.683 (t.o. en 1968 y sus modificaciones), que establece: "En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado".

Consagra, así, este precepto, la primacía en el terreno tributario de 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: 237:452; 249:189; 297:500).

7º) Que con arreglo a lo expuesto, corresponde examinar el caso planteado.

El artículo 42 de la ley 11.683 (t.o. en 1974 y sus modificaciones), establecía: "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde sus respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna y hasta el día del pago, de pedido de prórroga o de interposición de la demanda de ejecución fiscal o de apertura de concurso, un tipo de interés que no podrá exceder, en el momento de su establecimiento, el doble del interés vigente para el descuento de documentos comerciales y cuya tasa fijará con carácter general el Ministerio de Hacienda y Finanzas, en su caso, en función de la mora...".

La circunstancia de que el texto transcrito no establezca, en lo relativo a intereses moratorios, que subsiste la obligación de abonarlos no obstante la falta de reserva por parte del fisco al recibir el tributo, no puede significar que deba aplicarse supletoriamente el principio contenido en el artículo 624 del Código Civil, pues no existe compatibilidad entre los supuestos comunes contemplados por esta norma y el sistema especial de recaudación de los gravámenes comprendidos en la ley citada.

Esta Corte tiene expresado, con carácter general, que el artículo 624, al disponer que el recibo del capital sin reserva alguna sobre los intereses extingue la obligación del deudor respecto de ellos, impone como única formulación válida de la

reserva la que se haga al mismo tiempo y en el mismo acto de recibir el capital (Fallos: 22:385; 127:87; 131:7; 183:276; 194:24; 202:542).

El efecto señalado, cuando no se observa este requisito, no puede ser extendido, sin más, a los tributos alcanzados por la ley 11.683 (t.o. 1974 y sus modificaciones), pues al establecer el artículo 38 del decreto reglamentario de la misma, que el pago "se hará exclusivamente mediante depósito en las cuentas especiales del Banco de la Nación Argentina y de los bancos particulares que la Dirección haya autorizado o autorice en el futuro a ese objeto...", ha creado un sistema propio que priva al fisco -como sujeto activo de la relación tributaria- de recibir directamente las sumas abonadas por los contribuyentes o responsables y formular en el mismo acto la reserva sobre los intereses.

8º) Que, en cambio, dada la naturaleza resarcitoria de éstos -que surge del artículo 42- y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío.

Según el precepto citado, la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento alguno.

Ello, en cuanto al elemento formal; pero nada dice respecto del elemento subjetivo -imputabilidad del retardo- que integra también el concepto de aquel instituto jurídico.

En este sentido, resulta aplicable a la ley tributaria la última parte del artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable.

9º) Que en el caso, incumbe al a quo pronunciarse en los términos del artículo 512 del Código Civil -siempre que sea posible determinarlo con los elementos de juicio que obran en autos-, si ha existido o no culpa del contribuyente en relación con el deber de diligencia puesto en el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial.

Por ello, oído el Señor Procurador General, se deja sin efecto la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso extraordinario. Costas en el orden causado, devuélvanse los autos al tribunal de origen a fin de que dicte nuevo pronunciamiento de conformidad con lo establecido precedentemente.

ADOLFO R. GABRIELLI - ABELARDO F. ROSSI - ELIAS P. GUASTAVINO - CESAR BLACK.