

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

Tratamiento de los anticipos del Impuesto a las Ganancias

Análisis del fallo

Oleoducto Trasandino SA - C.S.J.N

Autor C.P. Aldás Ma. de las Mercedes

Director Magister Bazán Patricio C.

LA PLATA, JULIO/2023

Contenido

I.INTRODUCCIÓN.....	2
II.DESCRIPCIÓN DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN EL FALLO OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINO S.A.	4
III.ASPECTOS HISTÓRICOS Y NORMATIVOS EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DE ANTICIPOS	4
IV.ASPECTOS DOCTRINARIOS RELACIONADOS AL TEMA ANTICIPOS.....	10
a)CONCEPTO	10
b)DETERMINACIÓN	12
c)EXIGIBILIDAD DE LOS ANTICIPOS	16
i)OPINIÓN DEL FISCO:.....	16
ii)DOCTRINA JURISPRUDENCIAL:.....	17
iii)OPINIÓN DOCTRINARIA:	18
d)EXTINCIÓN	19
e)DIFERENCIAS CON OTROS PAGOS A CUENTA	21
V.REVISIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES	22
VI.REVISIÓN DE PRONUNCIAMIENTOS ADMINISTRATIVOS.....	27
VII.ANÁLISIS DE ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES RELACIONADOS A OTROS TRIBUTOS....	35
VIII.ANÁLISIS DEL FALLO EN ESTUDIO Y DOCTRINA SENTADA A TRAVÉS DEL MISMO RESPECTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	38
A)ORÍGEN DE LA CONTROVERSIA.	38
B)AGRAVIOS PLANTEADOS POR LA CONTRIBUYENTE.	39
C)POSICIÓN DEL FISCO	39
D)ANÁLISIS DEL DICTÁMEN DE LA PROCURADORA.....	40
E)RESOLUCIÓN DE LOS MIEMBROS DE LA CORTE	43
F)DOCTRINA EMANADA DEL FALLO.....	43
IX. ESTRATEGIAS DEFENTISTAS	44
A)RESPECTO DE PROCEDIMIENTOS JUDICIALES INICIADOS.....	44
B)RESPECTO DE RECLAMOS POR PARTE DEL FISCO.	44
C)ANÁLISIS DE BENEFICIOS FINANCIEROS QUE SE PODRÍAN OBTENER.....	44
X.ANÁLISIS PROSPECTIVO RESPECTO DE LOS PROCESOS RECAUDATORIOS	45
XI.CONCLUSIÓN FINAL.....	46
XII.REFERENCIAS.....	46

I. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente Trabajo de Integración Final es analizar el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “AFIP c/ OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINA S A s/EJECUCIÓN FISCAL – AFIP” del 05/08/2021”.

Motivó dicha elección lo novedoso del citado fallo, toda vez que implica un cambio de criterio respecto de la exigibilidad de los accesorios de los Anticipos del Impuesto a las Ganancias en aquellos casos en que el contribuyente opta por presentar su declaración jurada antes del vencimiento.

El abordaje del mismo consistirá en estudiar tanto el análisis normativo propiamente dicho como así también desde el punto de vista doctrinario.

Asimismo, y a fin de dotar a dicho análisis de una mayor riqueza se revisarán otros antecedentes jurisprudenciales referidos al tema como así también otros que, aún no referirse al citado tributo, se relacionan a través de la fundamentación que ha dado la CSJN al momento de su pronunciamiento.

La implicancia inmediata consistirá en la evaluación de la viabilidad en la prosecución de aquellos juicios de ejecución fiscal, cuyo origen hayan sido las intimaciones de pago cursadas por el organismo fiscal con origen en la falta de ingreso de los mentados Anticipos, y en lo mediato en la conveniencia de adelantar la presentación de la correspondiente declaración jurada generando con ello un beneficio financiero.

Por lo tanto, esto ocasiona que sea el profesional quien tenga a su cargo la tarea de comprender la situación de cada cliente en particular para no cometer errores en el ingreso de intereses que no le resultan exigibles como así también lograr un beneficio de tipo financiero al evitar el ingreso de dinero cuando los anticipos hayan superado el impuesto determinado respecto del cual se anticipen dichos pagos.

Se analizarán también las posturas de distintos tribunales en fallos previos e intentaremos pensar si el criterio sentado en el fallo analizado podrá sostenerse en el tiempo y si por otro lado se podrá extender a otros tributos.

Este TIF podrá servir como una guía de aplicación tanto para todo aquel estudiante o docente que se encuentre ante la situación en la que deba analizar el fallo o que pretenda abordar las temáticas que se tratarán en su desarrollo, como así también para el profesional que tenga que realizar labores de asesoramiento impositivo.

En este punto, a fin de introducirnos de lleno en la temática que nos ocupa, resulta ilustrativo efectuar a modo de resumen cómo es el proceso para la determinación de los anticipos, a través de un análisis temporal del mismo y así dejar plasmado el origen de la problemática.

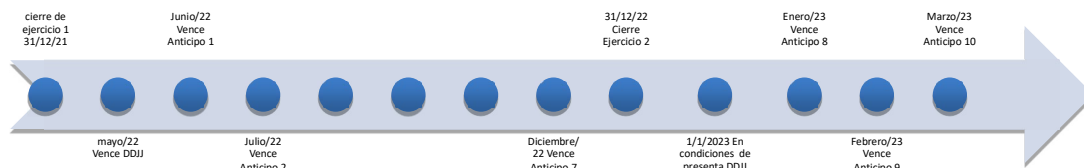
Para ello, a modo ejemplificativo tomaremos el caso del Impuesto a las Ganancias. Supondremos que nos encontramos frente a una sociedad que cierra sus ejercicios comerciales a los 31 días del mes de diciembre de cada año. Recordaremos también que el vencimiento para la presentación de la declaración jurada del impuesto analizado opera cinco meses luego del cierre de ejercicio, en nuestro caso resulta en el mes de mayo.

Ahora bien, en nuestra legislación está previsto un sistema de Anticipos como pago a cuenta del tributo que finalmente se determine. En lo que respecta al Impuesto a las Ganancias para el caso de una sociedad de capital, como lo es la de nuestro ejemplo, se determinarán e ingresarán un total de diez anticipos (el primero equivalente al 25% de la base de cálculo de los mismos y los nueve restantes equivalentes al 8,33% cada uno).

Continuando con nuestro ejemplo, el Anticipo N° 1 vencerá en el mes de junio y los restantes en los meses consecutivos hasta llegar al 10° que vencerá en el mes de marzo.

Como podemos observar, si la sociedad estuviera en condiciones de establecer su ganancia sujeta a impuesto el 1° de enero, posterior al cierre, perfectamente estaría en condiciones de determinar su impuesto y presentar su declaración jurada con anterioridad al vencimiento de al menos los anticipos 8°, 9° y 10°.

Para una mejor comprensión veamos el siguiente esquema:



Ahora sí, planteado el esquema de anticipos en forma resumida y esquemática nos adentraremos al análisis de las implicancias de la doctrina emanada del fallo objeto de análisis.

II. DESCRIPCIÓN DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN EL FALLO OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINO S.A.

La cuestión a dirimir, que se plantea en las actuaciones que culminan en el fallo objeto del presente trabajo, radica en el alcance de la potestad que la ley le otorga al fisco para exigir el pago de intereses resarcitorios derivados de la falta de ingreso de los anticipos del impuesto a las ganancias, en el caso de una sociedad que anticipó la presentación de su declaración jurada extinguiendo de esa forma la exigibilidad del ingreso del último anticipo. Ello, toda vez que el mismo resulta subsumido en dicha presentación y que hasta entonces generaba intereses resarcitorios desde la fecha de vencimiento del mismo hasta la fecha de vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración jurada.

III. ASPECTOS HISTÓRICOS Y NORMATIVOS EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DE ANTICIPOS

Para comenzar con el análisis resulta necesario señalar que, aunque excepcionalmente pueden encontrarse como formas de extinción de la obligación tributaria sustantiva la confusión, la novación, la remisión de deuda, la compensación o la transacción y, aún si consideráramos a la prescripción como un modo de extinción, sin dudas el pago es la forma por excelencia.

Así, el pago se entiende como *“el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación”* ello conforme el artículo 865 del Código Civil y Comercial de la Nación.

En nuestro ordenamiento en materia tributaria, la determinación y percepción de los gravámenes a los que los contribuyentes se encuentren obligados se efectuarán sobre la base de las declaraciones juradas que deberán presentar los responsables, en las formas y plazos que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), tal como lo prevé el artículo 11 de la Ley N° 11683 (texto ordenado en 1998 y sus modificatorias).

En cuanto al pago propiamente dicho, la ley procedimental antes referida incluye en su Título I - Capítulo IV, las normas específicas referidas a él, delegando en el organismo recaudador las facultades para establecer los vencimientos de plazos, exigir el ingreso de pagos a cuenta, anticipos, retenciones y percepciones, así como también la forma en la cual se deben efectuar los mismos, su imputación, la posibilidad de compensar, obtener su acreditación o devolución, el establecimiento de intereses y costas y la de conceder facilidades para el pago de los tributos, sus intereses y multas.

Particularmente, en relación a la facultad otorgada a fin de establecer anticipos a cuenta del tributo, se dispone en el artículo 21 de la citada norma: *“Podrá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.*

En el caso de falta de ingreso a la fecha de los vencimientos de los anticipos que fije la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, ésta podrá requerir su pago por vía judicial. Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL no estará obligada a considerar el reclamo del contribuyente contra el importe requerido, sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses y actualización que correspondan.

La presentación de la declaración jurada en fecha posterior a la iniciación del juicio no enervará la prosecución del mismo.

Facúltese a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS a dictar las normas complementarias que considere necesarias, respecto del régimen de anticipos y en especial las bases de cálculo, cómputo e índices aplicables, plazos y fechas de vencimiento, actualización y requisitos a cubrir por los contribuyentes”.¹

Desde la sanción de la primer Ley de Procedimiento Tributario allá por el año 1932, la que se publicara en el Boletín Oficial del 12 de enero de 1933, ya se regularon las facultades de la entonces Dirección General de los Impuestos a los Réditos y a las Transacciones, para la verificación y fiscalización de los impuestos y sanciones, como así también la previsión del establecimiento de pagos a cuenta o anticipos, el sistema de precepción y retención, la compensación y la devolución.

En este punto, podemos apuntar que a lo largo de la historia el mencionado artículo 21 – antes artículo 28 – no ha sufrido modificaciones en su redacción ni en su espíritu, esto puede verse en cada una de las leyes modificatorias de la norma procedimental.

Podemos inferir al respecto que el establecimiento de anticipos en general y del Impuesto a las Ganancias (anteriormente a los Réditos) en particular, respondió a una necesidad financiera por parte del Estado para solventar sus gastos, pudiendo rastrear a través de la historia la primer norma que estableció la obligación de ingresar anticipos como pagos a cuenta del entonces Impuesto a los Réditos.

Así, podemos ver claramente que el Decreto N° 10.609/56, Reglamentario de la Ley N° 11.682 del Impuesto a los Réditos (texto 1932), preveía en su artículo 3°: *“Los contribuyentes - excepto los indicados en el inc. b) del art. 1° - deberán ingresar como pago a cuenta del impuesto del año en curso, la mitad del importe que se obtiene de deducir del monto del gravamen correspondiente al año inmediato anterior, las retenciones sufridas por cualquier concepto durante todo aquel ejercicio. Del monto del anticipo así obtenido se restará el saldo de*

¹ Artículo 21 de la Ley 11.683 (texto vigente)

impuesto a su favor que existiera en la Dirección, según la declaración jurada del año precedente.

Las retenciones sufridas durante el año en curso se computarán en la liquidación definitiva del conjunto anual de réditos.”.

Luego de ello, en el año 1965, mediante el dictado del Decreto N° 3608/65², se modificó la redacción del citado artículo estableciendo: “Los contribuyentes excepto los indicados en el inciso b) del artículo 1° deberán ingresar como pago a cuenta del impuesto del año en curso, el setenta y cinco por ciento (75 %) del importe que se obtiene de deducir del monto del gravamen correspondiente al año inmediato anterior, las retenciones sufridas por cualquier concepto durante todo aquel ejercicio. Del monto del anticipo así obtenido se restará el saldo de impuesto a su favor que existiera en la Dirección, según la declaración jurada del año precedente. Dicho anticipo se ingresará fraccionadamente en la forma y plazos que la Dirección establezca.

Las retenciones sufridas durante el año en curso se computarán en la liquidación definitiva del conjunto anual de réditos.”.

Ello continuó así hasta que en el año 1967, mediante el dictado del Decreto 8.619/67³ se derogaran los artículos 2° y 3° del Decreto Reglamentario del Impuesto a los Réditos (texto ordenado en 1960 y sus modificaciones).

Que en los fundamentos del mencionado decreto se señaló la conveniencia de que el monto de los anticipos y la oportunidad de su ingreso serían fijados por la Dirección General Impositiva, de acuerdo con las atribuciones que a tal efecto le otorgara el artículo 28 de la Ley N°11.683 (t. o. en 1960 y sus modificaciones).

A raíz de ello, fue la entonces Dirección General Impositiva, la que mediante la Resolución General DGI N° 1194/1968 resolviera que las personas físicas y sucesiones indivisas y las sociedades de capital comprendidas en el artículo 54 de la Ley 11.682 (t.o. en 1960 y sus modificaciones), contribuyentes del impuesto a los réditos, excepto los indicados en el inciso b) del quinto párrafo del artículo 1° del decreto reglamentario de la citada ley (quienes), debían

² Vigencia desde 22/05/1965.

³ Vigencia desde el 15/12/1967.

ingresar, en el curso del ejercicio fiscal tres (3) anticipos en concepto de pagos a cuenta del gravamen que en definitiva les correspondiera abonar al término de aquel. También se establecía en dicha Resolución General la forma de cálculo, la forma de ingreso y los plazos para ello como así también la exención de la obligación de ingresar anticipos, que sería otorgada para el tercer anticipo, segundo y tercer anticipo o para la totalidad de ellos, cuando el contribuyente demostrase que el impuesto por el ejercicio fiscal en curso sería presumiblemente inferior al del ejercicio anterior en más de un 25 %, 50 % ó 75 % respectivamente.

Luego de ello, la Resolución General DGI N° 1385/1970 (29/12/1970) deroga y reemplaza la Resolución General N° 1194/68, estableciendo un régimen similar modificando los porcentajes aplicables a fin de solicitar la exención de la obligación de ingresar los mentados anticipos.

Similar tratamiento se efectuó a través de la Resolución General DGI N° 1606/1974 (14/02/1974), pero en dicha oportunidad el dictado obedeció a la necesidad de adecuar la norma a partir del dictado de la Ley N° 20.628 que sustituyó el régimen tributario del Impuesto a los Réditos por la entonces nueva Ley del Impuesto a las Ganancias.

Posteriormente, mediante las Resoluciones Generales DGI N° 1772/1976 (14/05/1976), 1787/1976 (15/06/1976) y 2790/1988 (29/02/1988), se efectuaron modificaciones particularmente referidas a la forma y requisitos a fin de solicitar y obtener la eximición para el ingreso de los pagos anticipados.

De igual manera podemos mencionar las Resoluciones Generales de DGI N° 3608/1992, 3801/1994, 4060/1995, como así también las Resoluciones Generales de AFIP N° 327/1999 y 4034/2017, entre otras.

Actualmente, es mediante la Resolución General AFIP N° 5211/2022, modificada por la RG AFIP N° 5246/2022, por la que se establecen los procedimientos, formalidades, plazos y demás condiciones que deben observar los responsables del Impuesto a las Ganancias para determinar e ingresar los anticipos a cuenta del gravamen. También, dicha norma prevé en su Título II un régimen opcional de determinación e ingreso de anticipos, indicando en su artículo 8° que: *“Cuando los responsables de ingresar anticipos, de acuerdo con*

lo establecido en el Título I de la presente, consideren que la suma a ingresar en tal concepto superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma -neta de los conceptos deducibles de la base de cálculo de los anticipos-, podrán optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la estimación que practiquen, conforme a las disposiciones del presente título.”.

A partir de todo ello, resulta claro que desde al menos el dictado de la ley procedimental allá por el año 1932 el entonces artículo 28 y hoy artículo 21 estableció la posibilidad para el fisco, con la consiguiente obligatoriedad para los contribuyentes, “...exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.”.

Y al respecto, las sucesivas Resoluciones Generales emanadas del fisco permitieron solicitar al mismo, la eximición primero y la reducción después de la obligación de efectuar el ingreso de los anticipos del tributo bajo un sistema que, con algunas modificaciones menores y/o acordes al momento histórico-económico del país, permaneció vigente a lo largo de los años.

No obstante lo anteriormente expuesto, mencionaremos que a la fecha se encuentra vigente la Resolución General AFIP N° 5312/2023⁴, complementaria de las mencionadas anteriormente, la cual regula una situación particular referida a aquellas empresas caracterizadas como Micro, Pequeñas y Medianas Empresas Tramo 1 que debieron abonar una asignación no remunerativa a sus empleados atento lo dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 841 del 16/12/2022⁵.

Por último, resulta oportuno señalar que debido a la naturaleza de los anticipos, en relación con la forma en la cual el organismo recaudador efectúa el reclamo, la vía recursiva procedente contra los actos que los liquiden y/o intimen

⁴ RG AFIP N° 5312/2023 del 5 de enero de 2023 (B.O. 9 de enero de 2023)

⁵ D.N.U. N° 841/2022 – B.O. 17/12/22 mediante el cual se estableció una asignación no remunerativa por única vez para los trabajadores y las trabajadoras en relación de dependencia del sector privado que se rijan por las leyes N° 20.744 (t.o. 1976 y sus modificatorias), 22.250, 26.727 y su modificatoria y 26.844, que ascendió a la suma de hasta veinticuatro mil (\$24.000) a ser abonada por los sujetos empleadores en el mes de diciembre de 2022.

resulta la prevista en el artículo 74 del decreto reglamentario de la Ley Procedimental – Recurso de Apelación para ante el Director General –, ello conforme a lo establecido en el artículo 56 de dicha norma, la que prevé: *“Las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus intereses y las actualizaciones respectivas sólo podrán recurrirse mediante la vía prevista por el artículo 74 de este reglamento.”*

IV. ASPECTOS DOCTRINARIOS RELACIONADOS AL TEMA ANTICIPOS

a) CONCEPTO

Podemos definir a los anticipos como pagos a cuenta de la obligación tributaria principal futura, que tienen por finalidad allegar ingresos al erario de modo permanente y periódico, sin esperar al vencimiento general para el pago de los gravámenes, atento a que se presume la capacidad contributiva de los obligados. Por los anticipos, el Fisco puede percibir ingresos aún antes de acaecido el hecho imponible, en la medida en que lo dispongan las leyes, o los organismos recaudadores, por conferimiento de atribuciones de éstas.⁶

Conviene advertir que entre "pagos a cuenta" y "anticipos", existe una innegable relación de género a especie, estando facultado el Administrador Federal, a través de una Resolución General reglamentaria, a determinar bajo que circunstancia a un pago a cuenta se le confiere el carácter de anticipo.

Los anticipos son obligaciones autónomas de exigibilidad limitada en el tiempo, que deben abonarse a cuenta del gravamen que en definitiva corresponda, y que se basan en una presunción de continuidad de capacidad contributiva con relación al impuesto determinado en períodos anteriores ⁷.

Por ello, y teniendo en cuenta la capacidad contributiva de los obligados, el fisco percibe ingresos aun antes de que haya acontecido el hecho imponible que, como se mencionara y con toda lógica, son determinados por las leyes y

⁶García Vizcaíno, Catalina (2014) Tratado de derecho tributario, 6ta Edición, Tomo I, pág 628.

⁷ Gomez Teresa y Folco Carlos María (2020) Procedimiento Tributario, Editorial La Ley.

normas reglamentarias. Villegas⁸ señala dos maneras de dar definición a los anticipos. La primera de ellas es precisamente cuando algunos sujetos pasivos deben cumplir con el pago antes de que se produzca el hecho imponible. La segunda ocurre cuando, aun habiéndose configurado, debe satisfacerse el pago antes de que venza el plazo general anual previsto.

Esta capacidad contributiva podría ser no sólo la manifestada en ejercicios anteriores -como ocurre normalmente-, sino también la existente en el período al cual deben imputarse los anticipos, ya que el artículo 21⁹ no establece limitaciones al respecto, y en su último párrafo otorga facultades de elección de base de cálculo. Naturalmente, esta debe tener vinculación con la base imponible del impuesto.

En consideración a que los anticipos se basan en una presunción de capacidad contributiva, concurriendo elementos que demuestren o hagan presumir válidamente que dicha capacidad contributiva no existe, o es inferior, los anticipos deben quedar sin efecto o ser recalculados, según el caso.

También el citado autor deja claro que el régimen de los anticipos importa algo diferente al régimen común de las obligaciones tributarias que nacen ante la configuración del hecho imponible. Los anticipos, al contrario, surgen como obligación tributaria que nace con anterioridad al hecho imponible o al menos antes de que este quede perfeccionado.

La AFIP está autorizada para exigir anticipos *"hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior"*. Si no se ingresan a su vencimiento, la AFIP puede requerir su pago por vía judicial. Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la AFIP no está obligada a considerar el reclamo del contribuyente contra el importe requerido, sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio, así como los accesorios que correspondan, sin que la presentación de la declaración jurada en fecha posterior a la iniciación del juicio enerve su prosecución (artículo 21, Ley N° 11.683).

⁸Villegas, Carlos, Curso de finanzas y derecho tributario, Depalma, Buenos Aires, 1999, p.300

⁹ Artículo 21 Ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificatorias)

b) DETERMINACIÓN

Tal como sucede en la generalidad de los tributos, el contribuyente es quien determina el monto que deberá ingresar en virtud de los anticipos y será responsable por ello. Es así como lo tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación en 1986: *“En virtud de que los anticipos reconocen como base de cálculo el monto de impuesto debido por el período fiscal inmediato anterior, y teniendo en cuenta que el contribuyente es responsable por la exactitud de los datos que debe contener la declaración jurada original (artículo 21 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificatorias), cabe atribuirle las consecuencias que derivan del ingreso de anticipos por un monto menor al que correspondía, aun cuando haya modificado a aquélla, pues la presentación de declaraciones juradas rectificativas no lo releva de tal responsabilidad (artículo 21 de la ley citada)”*¹⁰.

De ello se colige que se trata de obligaciones tributarias que poseen su propia individualidad, que se sustentan en un cálculo basado en el período anterior del impuesto correspondiente. Es por ello que poseen una autonomía limitada, porque su existencia se encuentra sujeta a un tributo determinado. Dado el hecho de considerarlos obligaciones tributarias independientes, con individualidad y fechas de vencimiento propias, la falta de pago acarrea la aplicación de accesorios y sanciones, al igual que ocurre con las obligaciones tributarias que los generan.

La manera en la cual el cálculo de los anticipos debe realizarse no queda sujeta al libre albedrío del obligado, el último párrafo del mentado artículo 21 dice expresamente que será la Administración Federal de Ingresos Públicos la que dictará normas que reglen las bases del cálculo, cómputo e índices aplicables, fechas de vencimiento, actualización y otros requisitos que deban satisfacer los contribuyentes¹¹. Es por ello que podemos asegurar que los anticipos, al igual que las obligaciones tributarias que los generan, son también obligaciones de fuente ex lege.

¹⁰Corte Suprema, 17/6/1986, “Hector Oscar Del Blanco s/Anticipos de impuestos – pago – intereses – depreciación monetaria” ID SAIJ FA 86000345

¹¹García Vizcaino, Catalina, Derecho tributario, Nexis, Buenos Aires, 2007, t. 1, p. 552.

El responsable es, en principio, quien autodetermina el quantum de los anticipos, volcándolo en los comprobantes de depósito o de ingresos de fondos por vía electrónica como Internet. La falta de esa autodeterminación autoriza a que la AFIP-DGI fije sus importes. En el sitio web de la AFIP correspondiente al sistema "Cuentas Tributarias" suelen figurar los importes de los anticipos.

Conforme al artículo 12 de la Ley N° 11.683, la AFIP puede liquidar anticipos mediante sistemas de computación, constituyendo títulos suficientes para su intimación las liquidaciones respectivas que contengan, además de los requisitos y enunciaciones propios (lugar, fecha), la sola impresión del nombre y del cargo del juez administrativo.

El mencionado organismo fiscal también se halla facultado para dictar las normas complementarias *"respecto del régimen de anticipos y en especial las bases de cálculo, cómputo e índices aplicables, plazos y fechas de vencimiento, actualización y requisitos a cubrir por los contribuyentes"* (artículo 21 citado).

Pese a que los anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, en cuanto a la fijación de las bases de cálculo, por su naturaleza, éstas deben guardar relación con la obligación tributaria sustantiva, tanto durante el curso del período fiscal como a su vencimiento (Corte Suprema, 25/5/1981, "DGI v. Mar SA Manufactura de Alambres Rosario", Fallos 303:747).

Así, cuando el contribuyente estime que por razones de disminución o cese parcial de sus operaciones, por quebrantos significativos o por cualquier otra causa, debidamente justificada, el monto de sus anticipos, determinados según el sistema general, habrá de superar al importe correspondiente al tributo definitivo por el período fiscal al cual deban ser imputados tales pagos a cuenta, a fin de ingresar anticipos equivalentes a la estimación que practique podrá ejercer el derecho conferido por el título II de la Resolución General AFIP 5211/2022 sus modificatorias y complementarias.

La estimación es practicada conforme a la metodología de cálculo de los anticipos, según las normas que los rijan, en virtud de las siguientes pautas: 1) base de cálculo que se proyecta; 2) número de anticipos; 3) porcentajes aplicables; 4) fechas de vencimiento (artículo 9, de la mencionada RG).

A los fines de realizar el ejercicio de la opción de reducción de anticipos, los contribuyentes y responsables deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Poseer la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) con estado administrativo activo sin limitaciones, en los términos de la Resolución General N° 3.832 y sus modificatorias;
- b) Constituir y/o mantener el Domicilio Fiscal Electrónico, de acuerdo con lo previsto en la Resolución General N° 4.280 y su modificatoria. A tal efecto se deberá ingresar al servicio “Domicilio Fiscal Electrónico”, con clave fiscal con nivel de seguridad 3 como mínimo, otorgada por la AFIP conforme a lo previsto por la Resolución General N° 5.048;
- c) No tener presentada una solicitud de reducción de anticipos del mismo impuesto y período dentro del plazo de NOVENTA (90) días corridos y
- d) No registrar falta de presentación de declaraciones juradas determinativas y/o informativas del impuesto a las ganancias, con vencimiento desde el primer día del mes de enero del año anterior a la fecha de la solicitud.

A efectos de hacer uso de la opción los responsables deberán ingresar al sistema “Cuentas Tributarias” de acuerdo con lo establecido en el artículo 6° de la Resolución General N° 2.463 y sus complementarias, seleccionar la transacción informática denominada “Reducción de Anticipos”, en la cual una vez indicado el impuesto y el período fiscal, se consignará el importe de la base de cálculo proyectada. Dicha transacción emitirá un comprobante -F. 1154- como acuse de recibo del ejercicio de la opción.

Cuando no se cumpla alguno de los requisitos, el sistema impedirá la presentación de la solicitud, desplegando un mensaje con el motivo del rechazo.

Luego de ello, se deberá efectuar, en su caso, el pago del importe del anticipo que resulte de la estimación practicada, mediante transferencia electrónica de fondos. Las obligaciones indicadas deberán cumplirse hasta la fecha de vencimiento fijada para el ingreso del anticipo en el cual se ejerce la opción.

La transacción “Reducción de Anticipos” deberá ser utilizada por todos los contribuyentes y responsables que ejerzan dicha opción, se encuentren obligados o no al uso del sistema “Cuentas Tributarias”. Los sujetos que se encuentren comprendidos en los parámetros dispuestos en el artículo 2° de la

Resolución General N° 5.246, deberán solicitar la opción conforme el procedimiento establecido en dicha Resolución General.

La presentación de la solicitud se evaluará en forma sistémica considerando distintos aspectos del cumplimiento fiscal de los responsables, la categoría asignada a través del "Sistema de Perfil de Riesgo" (SIPER), la cuantía de la reducción solicitada y si existen pedidos de disminución de monto de anticipos anteriores. Adicionalmente, la AFIP podrá requerir los elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud respectiva. La incorporación de información adicional deberá resolverse dentro de los SESENTA (60) días corridos contados a partir de la respectiva carga de datos y el requerimiento de información será comunicado al Domicilio Fiscal Electrónico del responsable y la falta de cumplimiento del mismo implicará el archivo de las actuaciones.

Una vez ejercida la solicitud de opción, la misma será registrada en el sistema disminuyendo la totalidad de los anticipos del período fiscal de que se trate y tendrá efecto a partir del primer anticipo que venza con posterioridad a haberse efectuado el ejercicio de la misma. Por otro lado, la denegatoria de la opción dará lugar al ingreso de los anticipos impagos y sus respectivos intereses. De encontrarse presentada la declaración jurada del período, se calcularán los intereses que correspondan.

El ingreso de un anticipo en las condiciones previstas referidas implica, automáticamente, el ejercicio de la opción con relación a la totalidad de ellos. El importe ingresado en exceso, que resulte de la diferencia entre los anticipos determinados de conformidad al régimen aplicable para el impuesto y los que se hubieren estimado, se imputará a los anticipos a vencer y, de subsistir un saldo, al monto del tributo que resulte en la correspondiente declaración jurada.

Si al momento de realizarse la opción no se hubiera efectuado el ingreso de anticipos vencidos -aún en el caso de haber sido intimados por esta Administración Federal-, los mismos deberán abonarse sobre la base de los importes determinados en el ejercicio de la opción, con más los intereses que correspondan, calculados sobre el importe que hubiera debido ser ingresado conforme al régimen del gravamen.

Se prevé que las diferencias de anticipos pagados con relación a la suma que se debió haber pagado por aplicación de los respectivos porcentajes establecidos sobre el impuesto real del ejercicio fiscal a que se refieren los anticipos, o el que se debió anticipar de no haber hecho uso de la opción -el que fuere menor-, están sujetas al pago de los intereses del citado artículo 37 de la ley¹².

c) EXIGIBILIDAD DE LOS ANTICIPOS

En el aspecto temporal, la ley establece la exigibilidad de los anticipos, que transcurre desde el vencimiento del plazo fijado para su ingreso, y hasta la presentación de la declaración jurada correspondiente al período al que deban imputarse los anticipos, o hasta el vencimiento del plazo general para la presentación, lo que ocurra más tarde (artículo 21 de la Ley Procedimental)¹³.

i) OPINIÓN DEL FISCO:

El Fisco considera que hasta la fecha en que el impuesto se torna exigible, se deben el anticipo impago y sus accesorios, de lo cual se infiere que el adelanto de la fecha de presentación de la declaración jurada para nada viene a modificar esta situación; ello porque la voluntad unilateral del contribuyente no puede por sí misma modificar el régimen legal del anticipo, siendo ésta la postura sostenida por el ente fiscal en el precedente bajo análisis.

Pero más allá de todo esto, la Administración Tributaria considera que cuando proceda el cálculo de accesorios por las diferencias de anticipos, el período de liquidación será aquél que resulte adecuado al artículo 21 del texto ritual, es decir, desde la fecha de vencimiento del respectivo anticipo hasta la fecha de vencimiento general o presentación de la declaración jurada, el que fuera posterior.

Por su parte, mediante la Instrucción DGI. N° 313 de la entonces Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos, siguiendo la doctrina de nuestro más alto tribunal en autos "Cristalería de Cuyo S.A. c. D.G.I. s/ demanda de repetición",

¹² Artículo 37 de la Ley 11.683 "Intereses Resarcitorios"

¹³ Artículo 21, primer párrafo "*Podrá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.*"

del 5 de junio de 1980, estableció que con abstracción del resultado que en definitiva arroje la respectiva declaración jurada, la liquidación de los intereses resarcitorios se hará en función del importe actualizado que en concepto de anticipos hubiere correspondido ingresar, destacándose, en este sentido, que la falta de pago en término de los anticipos dará lugar a la aplicación de los respectivos intereses con independencia del saldo final que surja de la declaración jurada.

Siendo éste el criterio fiscal imperante a lo largo del tiempo conforme podremos ver a lo largo del desarrollo.

ii) **DOCTRINA JURISPRUDENCIAL:**

Conforme surge del plenario del T.F.N. en autos "Artacoz S.A.I.C"¹⁴ dicho tribunal ha sostenido que el límite temporal existente para la Administración Tributaria, implica la caducidad de las acciones de cobro de los anticipos.

Por su parte, el máximo tribunal, ha expresado en la causa "Francisco Vicente Damiano"¹⁵ que los anticipos podrán exigirse hasta el vencimiento del plazo general, con prescindencia de que el contribuyente y/o responsable presentare la declaración jurada respectiva, determinando que los intereses resarcitorios devengados por la falta de pago o por el pago extemporáneo de los anticipos podrán exigirse aún después del vencimiento del plazo general pero se liquidarán hasta este momento.

Ahora bien, a partir del planteamiento anterior, la Corte Suprema ha sostenido que, tratándose de obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propia, su falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aún en el supuesto de que el gravamen adeudado, de acuerdo a la liquidación final del ejercicio, fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse.

El fundamento del Alto Tribunal es que no existe, en materia de intereses, una norma como el actual artículo 129 de la Ley N° 11.683 en relación con la actualización, que establezca que aquéllos tienen la misma naturaleza del crédito principal; y también que, de extinguirse los intereses junto con el capital,

¹⁴Plenario del T.F.N. en autos "Artacoz S.A.I.C del 11/02/1981

¹⁵CSJN, "Francisco Vicente Damiano S.A. s/apelación", 06/10/1981.

los contribuyentes que los hubieran pagado se verían perjudicados en relación con los incumplidores.

iii) **OPINIÓN DOCTRINARIA:**

Autores como Carlos María Folco¹⁶ discrepan con este último criterio de nuestro máximo tribunal, y consideran que puesto que los intereses resarcitorios revisten el carácter de accesorios, y si las facultades de exigir el capital caducaron, es jurídicamente imposible que subsistan las facultades de exigir tales accesorios.

Entienden que esto se desprende del artículo 525 del Código Civil, y también del artículo 37 de la Ley N° 11.683, que dispone con toda lógica que al prescribir la acción para reclamar el capital, prescribe la acción para reclamar intereses.

Estos prestigiosos autores señalan que el argumento sostenido por la Corte Suprema en dicho fallo es que, de extinguirse los intereses junto con el capital, implicaría una palmaria injusticia en relación con los contribuyentes cumplidores.

Al respecto, consideran que, por claro que parezca el argumento sostenido, la CSJN presenta una grave deficiencia pues, en cualquier caso, se trataría de la misma injusticia que generan las conocidas moratorias, recurrentemente utilizadas a fines recaudatorios coyunturales y que llevan en sí misma el germen de la destrucción de la equidad tributaria, toda vez que favorecen al contribuyente renuente o recalcitrante.

Así, entienden que, las aludidas "injusticias" dimanarían del propio marco normativo, y cuyo remedio debe encontrarse en la adecuada interpretación del mismo, por lo que ha de recordarse el criterio exhibido desde antaño por nuestro más alto tribunal, al sostener que en materia de interpretación legal, debe preferirse aquella que mejor se compadece con los principios y garantías constitucionales.

¹⁶Folco, Carlos María, Procedimiento Tributario, Ley 11.683 – Decreto 618/97, 9ª. Edición, Editorial La Ley, p.228 y Corti, Arístides Horacio M. , “Anticipos Impositivos”, La Ley, 1981, p.36; entre otros.

El maestro Corti¹⁷ postula esta tesitura, afirmando que los anticipos están sujetos a condición resolutoria, y al operar la condición, se extingue la posibilidad de exigir intereses.

Para respaldar su postura, citan los fundamentos del voto en disidencia del Dr. César Black en la causa "Optica Cosentino S.A."¹⁸ donde plantea este aspecto, afirmando que con posterioridad al vencimiento del plazo general para la presentación de la D.D.J.J. y pago del impuesto anual el anticipo se torna legalmente inexistente y, en consecuencia, también sus accesorios por actualización e intereses (artículos 525 y 793, Cód. Civil, de aplicación supletoria; confrontar el actual artículo 1°, Ley N° 11.683), excepto que antes del referido vencimiento el fisco hubiera procedido a la liquidación e intimación administrativa, o bien el contribuyente los hubiese pagado mediando mora.

El Dr. Black argumenta luego, que ello será así, siempre que los anticipos reclamados o pagados fuera de término y antes del mencionado vencimiento general, no excedan el monto total del impuesto del ejercicio, pues si este resulta inexistente o menor al monto de aquéllos, carecería de la causa jurídico material que legitimara el anticipo y sus accesorios, extinguiéndose uno y otros, por condición resolutoria, causal exonerativa que abarca tanto a la actualización (actual artículo 134, párr. 1°, Ley N° 11.683), como a los intereses.

d) EXTINCIÓN

Dado que la autonomía de los anticipos no es absoluta, la ley señala un límite a la exigibilidad de los anticipos: el vencimiento general o la presentación de la declaración jurada, el que fuere posterior, situación que marca la caducidad del derecho de exigir el pago de los anticipos del impuesto al que correspondan.

De esta manera la AFIP se encuentra habilitada a exigirlos hasta dicho plazo o, eventualmente, a exigir los accesorios que se hayan devengado por causa de su incumplimiento en término. De hecho, el segundo párrafo del artículo que estamos analizando¹⁹ sostiene que, ante la falta de ingreso en fecha de los

¹⁷Corti, Arístides Horacio M. , "Anticipos Impositivos", La Ley, 1981, p.36

¹⁸CSJN, "Optica Cosentino S.A.", 04/03/1982

¹⁹ Artículo 21 Ley 11.683 segundo párrafo "En el caso de falta de ingreso a la fecha de los vencimientos de los anticipos que fije la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, ésta podrá requerir su pago por vía judicial. Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la ADMINISTRACION FEDERAL no estará obligada a considerar el reclamo del

anticipos, la AFIP podrá requerir su pago por vía judicial, en una clara habilitación de la ley para que el fisco pueda emplear todos los recursos que esta establece para conseguir su satisfacción.

Respecto de la judicialización del cobro de los anticipos, la norma establece una puntual consecuencia: que luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la AFIP no estará obligada a considerar el reclamo del contribuyente sino por vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del proceso, de los intereses que se hubiesen devengado y la actualización que resulte pertinente. Además, se agrega un tercer párrafo²⁰ que indica que la presentación de declaración jurada posterior a la iniciación del proceso judicial, no enervará su prosecución.

Una de las consecuencias de este precepto se puede ver en el año 2016 cuando, la Corte Suprema de Justicia de la Nación²¹, decidió que un contribuyente, al cual la AFIP le inició juicio para conseguir el cobro de anticipos no abonados, debía pagar los intereses devengados por su incumplimiento aun cuando el accionado hubiese tenido saldos a favor correspondientes al período anterior y habiendo presentado la declaración jurada posterior.

Para así decidir, el Máximo Tribunal estimó que según la documentación aportada por la ejecutada y la obrante en las bases fiscales surge que la declaración jurada del impuesto a las ganancias fue presentada con posterioridad al inicio de la ejecución fiscal.

Al producirse el vencimiento establecido en el citado artículo 21, cesa la función que los anticipos cumplen en el sistema tributario, ya que en esa oportunidad nace el derecho del fisco a percibir el tributo sin perjuicio de los intereses que, según la jurisprudencia de la Corte Suprema²², pudieran haberse devengado por la falta de pago en término de los referidos pagos a cuenta. Es decir, producido el vencimiento del plazo general para la presentación de la

contribuyente contra el importe requerido, sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses y actualización que correspondan.”.

²⁰ Artículo 21 Ley 11.683, tercer párrafo “La presentación de la declaración jurada en fecha posterior a la iniciación del juicio no enervará la prosecución del mismo.”.

²¹CS, 8/3/2016, “AFIP-DGI c. Fideicomiso Financiero Serie Ribeiro LXVII s/ejecución fiscal AFIP”. Disponible en: <https://www.cronista.com/fiscal/Jurisprudencia-tributaria-y-previsional-20160613-0069.html>, fecha de consulta: 9/4/2018.

²²CS, 13/12/1984, “Repartidores de Kerosene de YPF de Córdoba SRL” Fallos 306:1970

declaración jurada o la presentación de ésta por el contribuyente, lo que fuera posterior, caduca la posibilidad de exigir anticipos de ese impuesto por parte de la AFIP-DGI. No opera la referida caducidad si son exigidos antes de esa oportunidad. Además, la caducidad de los anticipos no entraña la de sus accesorios.

La Corte Suprema ha sostenido que se pueden exigir los intereses por pago fuera de término de los anticipos, aunque haya caducado la posibilidad de requerir los anticipos, e independientemente de que sirvan a un impuesto final inexistente (entre otros, 17/6/1986, "Del Blanco, Héctor Oscar", Fallos 308:919).

Por su parte, corresponde señalar que los anticipos pueden ser compensados por decisión del responsable o de la AFIP-DGI (arts. 27 - deducción de pagos a cuenta- y 28 de la Ley N° 11.683). Los sujetos que utilizan el sistema de "Cuentas Tributarias" deben ingresar a dicho sistema y efectuar las compensaciones de saldos provenientes de declaraciones juradas determinativas.

e) DIFERENCIAS CON OTROS PAGOS A CUENTA

A fin de enriquecer el análisis que estamos efectuando, resulta oportuno diferenciar a los Anticipos de otros pagos a cuenta, tales como:

- Pago provisorio de impuestos vencidos: Se trata de un pago a cuenta que se exige luego de ocurrido el vencimiento general para el pago del impuesto, a diferencia de los anticipos, cuya exigibilidad opera antes de ese vencimiento general.
- Retenciones: El artículo 22 de la Ley N° 11.683 estatuye que la percepción de los tributos será efectuada en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas (es obvio; la Ley N° 11.683 no es una ley superior a otras leyes) y cuando la AFIP, "por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción" La percepción en la fuente asegura la recaudación, ya que su ingreso puede ser exigido en el mismo momento en que se exterioriza la manifestación de riqueza sujeta a imposición. Se diferencia con los anticipos ya que éstos deben ser ingresados por el contribuyente y no por un tercero.

V. REVISIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES

Haremos referencia a continuación sumariamente y en orden cronológico a una serie de fallos de nuestro más alto tribunal en relación al tema que nos ocupa pudiendo notarse que el citado tribunal ha mantenido a lo largo del tiempo una postura invariable en cuanto a la autonomía de los anticipos.

Uno de los primeros fallos que encontramos es “**Fisco Nacional (D.G.I.) c/Francisco Gil S.A.I.C e I. s/ejecución fiscal**” del 26/03/1963²³. En dicho precedente la Corte ha señalado que *“Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), tienen su fundamento en el art. 28 de la ley 11.683 (to. 1968), y constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, cuya falta de pago en término hace incurrir en recargos y sanciones al infractor ... suponen claramente obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento, y su cobro puede perseguirse por igual vía que el impuesto de base. Admitir lo contrario, esto es, admitir que corresponde aguardar el cierre de cada ejercicio fiscal para calcular y certificar el impuesto y exigir el anticipo, a lo sumo cargando intereses punitivos -como lo pretende la demandada-, equivale sin duda a invalidar el concepto y la función de tal anticipo, privando de su razón de ser y de su efectividad al art. 28 de la ley 11.683...”*.

Ya aquí podemos apreciar cual era la postura jurisprudencial respecto del tema que nos ocupa, resaltando al respecto la consideración sobre la independencia existente entre la obligación de ingresar el anticipo y la del ingreso del monto del impuesto que en definitiva se liquide por el período anticipado.

Más adelante en “**Francisco Vicente Damiano S.A. s/ejecución**”²⁴ CSJN 6/10/1981 (303:1496) se señala que, la limitación temporal a la función recaudadora se fundamenta en que, la exigencia de los anticipos reposa en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imposables, o en la existencia de deuda en concepto de impuesto establecida sobre la base de los índices mencionados en la norma; y cuando media certeza sobre la existencia y magnitud de la obligación en concepto de gravamen, por haberse determinado ésta, o sea susceptible de determinación, a través de

²³ “Fisco Nacional (D.G.I.) c/Francisco Gil S.A.I.C e I. s/ejecución fiscal” del 26/03/1963 (Fallos 258:177)

²⁴ “Francisco Vicente Damiano S.A. s/ejecución” CSJN 6/10/1981 (Fallos 303:1496).

alguno de los procedimientos que se instituyen en la Ley N° 11.683, cesa la función de los anticipos como pagos a cuenta del tributo, por ausencia del presupuesto de exigibilidad de los mismos, sin que se altere la situación originada en la mora de su ingreso, en virtud de ostentar dichos anticipos el carácter de obligaciones de cumplimiento independiente, que deja incólumes los efectos que, de acuerdo al artículo 42- hoy artículo 37-, su inobservancia acarrea.

Así, en el pronunciamiento antes referenciado la Corte ratifica su temperamento señalando no solo la independencia del anticipo sino también la obligación de ingreso de los intereses que dicho incumplimiento ocasiona.

Unos años más tarde, en **“Repartidores de Kerosene de Yacimientos Petrolíferos Fiscales de Córdoba c/ Dirección General Impositiva”**²⁵ la corte nuevamente concluye en que, los denominados anticipos impositivos, constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el artículo 28 – hoy 21 – de la ley 11.683; su cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el período fiscal, pues se trata de obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento, y su cobro puede perseguirse por igual vía que el impuesto de base.

Remarca, en su cuarto considerando que, la independencia de los anticipos con respecto al gravamen no se altera por la circunstancia de que, al vencimiento general de éste, las sumas ingresadas por aquel concepto durante el curso del ejercicio fiscal sean deducibles del impuesto y que con dichos ingresos se cancele parcial o totalmente la deuda (artículo 34, ley citada), ni tampoco sufre modificación por el hecho de que al operarse el vencimiento mencionado se extinga la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de los anticipos, en razón de cesar la función que éstos cumplen en el sistema tributario, ya que en dicha oportunidad nace el derecho del fisco a percibir el gravamen y, en el supuesto de haberse abonado anticipos en mayor medida que la deuda resultante de la declaración jurada del período, se origina el derecho del contribuyente a repetir el impuesto en exceso conforme el resultado de su

²⁵ “Repartidores de Kerosene de Yacimientos Petrolíferos Fiscales de Córdoba c/ Dirección General Impositiva” CSJN 13/12/1984 (Fallos 306:1970)

balance impositivo, y no las sumas pagadas en demasía en concepto de anticipos.

Enfatiza, ya en su quinto considerando, que la finalización del período fiscal carece de virtualidad para modificar los efectos derivados del incumplimiento de pago de los anticipos a su vencimiento, consistentes en que el monto adeudado devengará intereses y actualización monetaria (artículos 42, 116 y 117 de la Ley N° 11.683 t. o. en 1978 – hoy 37, 129 y 130 de la ley procedimental) pues si en su origen los anticipos constituyen obligaciones puras nacidas de la ley, no existe razón alguna que autorice a atribuirles posteriormente el carácter de obligaciones condicionales, en pugna con la naturaleza que aquéllos revisten.

Como se ve, la Corte, una vez más deja clara su postura, la cual seguirá ratificando en fallos posteriores.

En idéntico sentido, **"Esso SAPA (TF 11.427-I) c/ D.G.I."**²⁶ la Corte sentenció que: la finalización del período fiscal carece de virtualidad para modificar los efectos derivados del incumplimiento de pago de los anticipos a su vencimiento, consistentes en que el monto adeudado devengará intereses y actualización monetaria (artículos 42, 116 y 117 de la Ley N° 11.683 t. o. en 1978) pues si en su origen los anticipos constituyen obligaciones puras nacidas de la ley, no existe razón alguna que autorice a atribuirles posteriormente el carácter de obligaciones condicionales, en pugna con la naturaleza que aquéllos revisten.

Después de vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, el fisco no puede reclamar el pago de anticipos (artículo 28, primer párrafo de la Ley N° 11.683 t.o en 1978; hoy artículo 21 en el t.o. en 1998), ya que cesa la función que éstos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto, pues a partir de dicha oportunidad nace el derecho del fisco a percibir el tributo.

Llegado este punto resulta evidente que la Corte ha mantenido a lo largo de los años su tesitura respecto del tema que nos ocupa, señalando una y otra vez la independencia de los anticipos y su capacidad de generar intereses, ante

²⁶ "Esso SAPA (TF 11.427-I) c/ D.G.I." CSJN 11/07/2006 (Fallos 329:2511)

el incumplimiento de su ingreso, sea cual fuere el comportamiento del contribuyente con relación a la presentación de su declaración jurada.

Ahora bien, resulta interesante a efectos del análisis, mencionar dos fallos recientes, emanados de dos Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, referidos a una misma contribuyente por dos períodos fiscales distintos, ellos se refieren a **“Pistrelli Henry Martin Asociados S.R.L. c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva”**.

En primer lugar veremos el precedente de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal²⁷: Para resolver los citados autos, respecto de la sentencia que **rechazó** la demanda interpuesta por la firma, mediante la que persiguió la declaración de nulidad de la resolución de la AFIP-DGI que no había hecho lugar al recurso de apelación interpuesto en los términos del art. 74 de la ley 11.683 contra el acto administrativo que liquidó e intimó a la empresa actora a pagar intereses resarcitorios correspondientes al anticipo N° 9 del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2014, en tanto se había adelantado la presentación de la declaración jurada correspondiente.

Para así decidir, el juez de grado sostuvo sustancialmente que:

1. Si bien el recurrente presentó la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias con anterioridad al vencimiento del anticipo n° 9, subsumiendo la deuda del anticipo en cuestión, lo cierto es que esa inclusión no fue extensiva al monto de los intereses resarcitorios, por lo que ellos debían ser calculados y pagados.

2. La voluntad de la actora de presentar la declaración jurada de manera adelantada no puede modificar el régimen legal de los anticipos. De conformidad con la doctrina que se desprende del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Francisco Vicente Damiano S.A. s/ apelación” la actora debió calcular los intereses resarcitorios correspondientes al anticipo n° 9 no ingresado.

Allí, el nudo del conflicto residió en establecer si el adelanto de la presentación de la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias – que en este caso arrojó un saldo a favor del contribuyente– extingue la obligación de

²⁷ “Pistrelli Henry Martin Asociados S.R.L. c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva” del 9/08/2018 expte. N° 48.936/2015.

cancelar los anticipos que queden pendientes luego de ello, en este sentido, consideró que el reclamo de la actora no podía tener favorable acogida.

Y citó en este sentido lo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tenía dicho: *“Que los anticipos a los que se refiere el art. 28 de la ley 11.683 constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias (Fallos 285:177), cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios (art. 42), aun en el supuesto de que el gravamen adeudado según la liquidación final del ejercicio fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse (Fallos: 302:504).”* (Fallos: 303:1496; 303:1500 y 308:919, en igual sentido Sala II “Fisco Nacional (DGI) c/ Automotores Viola S.A. s/ Ejecución Fiscal” pronunciamiento del 23 de abril de 1998; Sala III “Fisco Nacional (DGI) c/ Automotores Viola S.A. s/ Ejecución Fiscal” pronunciamiento del 15 de agosto de 1995 y Sala IV causa 23756/2013: “Cusmano Ricardo Juan c/ EN-AFIP-DGI-RESOL 200/12 (RMIC) s/Dirección General Impositiva”).

Por ello, concluyó en que la normativa imperante no le otorga al adelanto de la presentación de la declaración jurada del impuesto un poder cancelatorio respecto al régimen de anticipos. Siendo ello así y atendiendo a que la actora no determinó ni ingresó el anticipo n° 9 por el período fiscal 2014, considero que la liquidación de intereses que practicó el Fisco Nacional por su falta de pago se ajustó a derecho y rechazó el recurso impetrado y confirmando el pronunciamiento en crisis.

El segundo de los pronunciamientos es el dimanado de la Sala V de la mencionada Cámara, en “Pistrelli Henry Martin Asociados S.R.L. c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva”²⁸, siendo el fondo de la discusión similar al anteriormente mencionado.

En este caso, **hace lugar** a la solicitud de la contribuyente y señala *“Que como bien lo pone de relieve la parte actora en su expresión de agravios, la obligación de ingresar anticipos configura una obligación de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propio; por lo que*

²⁸ Pistrelli Henry Martin Asociados S.R.L. c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva” el 04/12/2018

aparece como una obligación accesoria y dependiente de una principal que se sustenta en la existencia de una obligación futura.- Tales anticipos dejan de ser exigibles cuando se presenta la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, que en si determina si lo pagado como anticipo corresponde a lo adeudado o bien si se ha pagado de más.”.

Y agrega además que “En el presente caso, no existió como afirma el Sr. Juez de la anterior instancia un incumplimiento del anticipo Nro 9, pues el mismo quedo subsumido en la declaración jurada, de allí se colige que no hubo mora imputable a la actora, ni existió perjuicio fiscal derivado de una falta de pago.”.

Reiteró el tribunal que, los anticipos constituyen pagos a cuenta del tributo que el legislador autoriza al fisco a recaudar con anterioridad al hecho imponible. En tales términos, una vez que la cuantía de la obligación se encuentra determinada por parte del contribuyente de la declaración jurada del impuesto, cesa la función que los anticipos cumplen en el sistema tributario, como pago a cuenta del impuesto y nace el derecho del fisco a percibir el tributo.

Prosigue señalando que determinada la naturaleza propia del anticipo no puede pretender la AFIP, el pago del mismo cuando ya se ha presentado la declaración jurada propia de la gabela. Por ende, si no existe obligación de pagar el anticipo por desaparición de su condición (por presentación de la declaración jurada) tampoco existe mora, por lo que los intereses determinados en la resolución impugnada no pueden ser liquidados. Entonces, no procediendo el pago, ni la mora ni los intereses, resulta claro que la liquidación de intereses practicada por la DGI debe ser dejada sin efecto.

Como podemos apreciar, ha existido una total contradicción entre ambos pronunciamientos, toda vez que dos Salas de un mismo Tribunal, en casos con hechos similares e idéntica discusión del derecho, resolvieron en sentido opuesto.

VI. REVISIÓN DE PRONUNCIAMIENTOS ADMINISTRATIVOS

DICTÁMEN N° 124/78 (DATyJ)²⁹

El dictamen traído en consideración se origina a raíz de una comunicación que la firma "X.X." cursara al ente fiscal. Mediante ella indica que, por razones económicas y financieras, no se ingresa el monto correspondiente al primer anticipo del impuesto a las ganancias (año 1976), tal como el mismo resultaría de la aplicación de la Resolución General N° 1787, sino una suma menor, calculada sin la corrección por actualización que dicho cuerpo normativo prevé, con más los intereses por mora, también calculados sobre la base indicada.

Ante ello, el área interviniente – en este caso la Agencia pertinente - rechazó tal procedimiento e intimó, el pago de la diferencia no ingresada, bajo apercibimiento de gestionar su cobro por la vía de apremio. Contra tal intimación la contribuyente interpuso recurso de reconsideración para ante el superior.

Igual situación se planteó con ocasión de los vencimientos del 2° y 3er. Anticipos.

La Región – superior jerárquico de la mencionada Agencia – mediante notas, y con relación a los recursos interpuestos contra las intimaciones del primero y segundo anticipos, comunica a la contribuyente que no corresponde otorgarle a sus presentaciones el carácter de recursos de reconsideración, no obstante lo cual, pronunciándose sobre el fondo de la cuestión planteada, entiende que no corresponde hacer lugar a las presentaciones de la contribuyente.

La razón esgrimida por dicha instancia fue que la Resolución N° 1787 – vigente a ese momento – no prevía que pudieran ingresarse anticipos sobre una base como la pretendida; en cambio, ofreció la posibilidad de calcular los anticipos sobre la base del impuesto total estimado en el ejercicio en curso. En ese estado las cosas, la firma se presentó comunicando que a los fines de dejar sin efecto los requerimientos de pago de las diferencias por anticipos oportunamente reclamados, se había anticipado a presentar su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal cerrado el 31 de diciembre de 1976. Fundando dicha pretensión, a la que considera de estricta justicia, en razones económico-financieras y en el hecho de que no

²⁹ Dictámen No. 124/78 (DATyJ) de fecha 31/07/1978

ocasionaría perjuicio fiscal y en que, si bien se reconoce en ella la obligación originaria por anticipos, considera a la misma "perimida" por la presentación de la declaración jurada.

La Zona – superior jerárquico de la Región –, en identidad de criterio con el informe producido por su asesor, consideró que debía exigirse el pago de las referidas diferencias por anticipos, con más la actualización e intereses correspondientes, prescindiendo del hecho de la presentación anticipada de la declaración jurada. El fundamento de esta opinión se encontraba en el Dictamen N° 50/77 (D.A.T. y J.).

En cuanto a la posibilidad de reconocer, mediante el ejercicio de una facultad discrecional de la Administración Tributaria, efectos a los resultados de la declaración jurada en relación con la deuda reclamada por anticipos (posibilidad reconocida por el citado dictamen), se inclinó en el caso por la negativa, en virtud de las siguientes razones: "a) la actitud de la firma ha sido en todo momento deliberada y no responde a errores de interpretación de las normas; b) la pretendida "imposibilidad financiera" no ha sido tal, como lo reconoce en su nota de fecha 9/3/77 en la que manifiesta que al hablar de carencia de recursos se refería a disponibilidades propiamente dichas, ya que contaba a su favor importantes créditos documentados y en cuenta corriente. Es decir que la postergación deliberada de las obligaciones fiscales fue utilizada por la empresa como un recurso de naturaleza financiera. c) El abultado resultado de su ejercicio comercial determina un monto tal de impuesto que confirma la obligación que tuvo de ingresar, en tiempo y forma, sus anticipos y la pretensión de sustituir dicha obligación con el saldo de la declaración jurada constituye una maniobra que le permite, además, contar con la financiación extra que le significa la prórroga solicitada por tal saldo, en tanto que si lo hubiera ingresado en concepto de anticipo, como correspondía, no habría contado con esa facilidad".

Por su parte, el Señor Subsecretario de Política y Administración Tributaria solicitó a Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la entonces DGI, un informe sobre la petición de la contribuyente y sobre los problemas que, según la Dirección Nacional de Impuestos, se planteaban en las actuaciones analizadas, a saber:

“1) Si la presentación de la declaración jurada ha hecho desaparecer la figura del anticipo como obligación, sin perjuicio de la exigencia de los intereses y diferencia de actualización que corresponde;

2) Si lo que esa Superioridad sugiere (se refiere al volante Direc. Trámite 129 del 21/3/77 del Subsecretario de Política y Administración Tributaria) es que la Dirección General Impositiva deniegue la prórroga pedida conforme a la Resolución General N° 1782 lo que no surge se haya efectuado, siempre estando a las constancias de este expediente;

3) Si la presentación de la declaración jurada torne exigible la actualización de la ley N° 21.281, en lugar de la prevista en la Resolución General N° 1787 y cuál de ellas es la que está reclamando, en el presente, el ente recaudador;

4) Si aplicando textualmente el art. 28 de la ley N° 11.683, (t.o. en 1974), en cuanto expresa que la Dirección General Impositiva podrá exigir 'hasta el vencimiento del plazo general' el ingreso de pagos a cuenta, no existiría una situación contradictoria con la declaración jurada presentada (debería ser rectificadora?) y con el curso de la prórroga”.

Como podemos ver, todos los problemas planteados en las actuaciones tenían como núcleo un cuestionamiento de la naturaleza jurídica de los anticipos que la Dirección General exige de los contribuyentes en virtud de la autorización conferida por el art. 28 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1974 y sus modificaciones, y que con relación al Impuesto a las Ganancias estaban reglamentadas por la Resolución General N° 1787 y demás normas complementarias.

Sobre dicho tema la Asesoría antes mencionada se había pronunciado ya en numerosas ocasiones. Basta citar, entre otros, los dictámenes N° 55/73. 50/77, 61/77 y 55/78.

Resumiremos entonces, la doctrina en ella sentada. Para comprender la naturaleza jurídica de los anticipos impositivos, conforme la legislación, deben tenerse presentes a la vez dos puntos de vista: uno, vinculado con lo que podría llamarse el derecho tributario sustancial o material, otro, con el derecho tributario

procesal. Dos puntos de vista distintos pero que no son recíprocamente ajenos, sino vinculados en una unidad concreta práctico-normativa.

Desde el punto de vista "sustancial", el anticipo participa de la naturaleza jurídica de un pago a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda ingresar. No es, pues, una obligación sustancialmente autónoma, vale decir, un nuevo impuesto. Su fundamento consiste en la necesidad que tiene el fisco de proveerse fondos en forma fluida, sin tener que esperar al vencimiento de las obligaciones definitivas de cada período fiscal.

Desde el punto de vista procesal, en cambio, el anticipo constituye una obligación jurídico-tributaria independiente en principio del impuesto que en definitiva resulta; una obligación que nace ex lege y que se torna exigible en el momento del vencimiento previsto por la norma respectiva, sin necesidad de intimación o interpelación previa, en virtud del principio de la automaticidad de la mora en el ámbito impositivo (distinta es la situación con relación a los anticipos en el Impuesto al Valor Agregado, cuyo nacimiento como obligación depende de la actividad de la Administración, supletoria de la del contribuyente, cuando éste no cumpla con su deber de manifestar sus posiciones mensuales).

Ambos principios conllevan sus propias consecuencias, las cuales, lejos de ser contradictorias, se combinan y armonizan en la aplicación prudente del instituto. Examinaremos las principales de ellas en forma particular:

Por ser un pago a cuenta del impuesto, el cálculo del anticipo no se independiza totalmente de éste. Por el contrario, su base está constituida por la presunción del mantenimiento de la capacidad contributiva exteriorizada en el período anterior. Mas, si resultare que la situación económica real del contribuyente ha cambiado, entonces éste tiene la posibilidad de ejercer la opción que en su favor se establece, es decir, la solicitud de reducción del/los anticipos restantes, calculando el monto de su obligación fiscal a título de anticipo sobre la base de la estimación del impuesto que llegue a resultar por el período fiscal en ese momento en curso.

Como se ve, el sistema permite al contribuyente mantener una cierta proporción entre el monto de su obligación por anticipos y la suma en concepto

de impuestos. Para ello, claro está, no en forma unilateral o anárquica, sino mediante un determinado procedimiento.

Dicho de otra manera, se puede ajustar el monto de la obligación a título de anticipo; pero para que ello sea viable y jurídicamente eficaz, deben cumplirse determinadas obligaciones. Si éstas se desconocen o se violan, la independencia resultante en cuanto al monto de anticipos e impuestos sólo le es imputable al infractor, no a título de sanción, sino simplemente como impedimento de un beneficio.

Otra consecuencia, obvia por lo demás, de la naturaleza jurídica del anticipo, consiste en que la suma pagada en tal carácter puede ser imputada como pago a cuenta del impuesto respectivo. Pero aquí debe hacerse una distinción imprescindible: Si la opción mencionada más arriba no es ejercida por el contribuyente, la suma resultante como anticipo, calculada sobre el impuesto pagado anteriormente, es en cierto modo definitiva; lo es no en cuanto pago a cuenta del impuesto que resulte, sino en cuanto anticipo mismo.

Cómo se mencionara, ya que la declaración jurada no implica, en principio, una determinación firme, porque ella está sujeta a verificación y, consiguientemente a impugnación de parte de la DGI. Ocurre en esa hipótesis que, no siendo definitiva la determinación hecha por el contribuyente, y sí siéndolo la del anticipo, éste adquiere una independencia procesal innegable, y puede seguir siendo reclamado con prescindencia del resultado de la declaración jurada.

No ocurriría lo mismo si nos encontráramos frente a una determinación inatacable por el Fisco, aunque con resultado menor a los anticipos adeudados; en tal circunstancia sí habría cesado la pretensión fiscal por el pago a cuenta, sin perjuicio del reclamo por los intereses y la actualización hasta el momento de la efectiva determinación.

Pero aún frente a una declaración jurada de resultado menor que los anticipos reclamados, y sin necesidad de verificación, la administración fiscal podría declinar su pretensión de cobro de los anticipos, sin perjuicio de sus intereses y de la actualización hasta la fecha de la determinación provisoria, si ésta apareciera prima facie como verosímil, lo cual, según se ha dicho en el

dictamen N° 50/77, no es un derecho subjetivo del contribuyente, sino una facultad discrecional del organismo de aplicación y percepción del tributo.

El criterio que ha guiado la interpretación hasta aquí hecha, además de fundarse en la letra misma de las normas aplicables, se inspira en un principio elemental de justicia tributaria: no puede admitirse que el incumplimiento de las normas fiscales ponga al infractor en mejor situación que aquél que las ha observado; hacerlo sería violar el principio de la igualdad fiscal, de rango constitucional, en perjuicio de quien cumple sus obligaciones y en favor del evasor o del moroso.

Otro criterio rector que ha guiado las antedichas conclusiones consiste en tener en cuenta que el fisco no puede perjudicarse por las maniobras de los contribuyentes en materia de anticipos. Si éstos constituyen obligaciones actuales y exigibles, en cualquier hipótesis el Estado debe quedar en la misma situación que si el contribuyente hubiera cumplido. Si se le permite reclamar un pago a cuenta, sin que éste devengue ningún interés o actualización en perjuicio del fisco, toda demora o falta de ingreso debe ser resarcida a fin de que no se produzca un daño en el patrimonio fiscal; resarcimiento que se expresa por la actualización (que tiende a mantener la deuda en valores estables) y el interés (que es la indemnización por la injusta indisponibilidad del tributo o anticipo).

Se podría argüir quizás, contra la justicia o la equidad del régimen, que éste impide que, pagado un anticipo, el monto de éste sea actualizable a efectos de su cómputo como pago a cuenta, o que reditúe intereses. Sin embargo, tal objeción se desvirtúa si se piensa que tampoco corren intereses y actualización por el período que va desde el momento en que el impuesto se devenga (al finalizar el período fiscal) y en el que se hace exigible (la fecha de su vencimiento).

El sistema, tal como se ha visto, se estructura mediante un delicado equilibrio, fundado en la más estricta justicia tributaria, y contempla además determinadas flexibilidades que impiden soluciones inequitativas contra el contribuyente cumplidor de sus obligaciones. Todo este equilibrio, en cambio, se destruye cuando se produce el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones que el régimen establece; y es, naturalmente, tarea del organismo recaudador

procurar su restablecimiento, aplicando precisamente las normas y principios que prevén tal hipótesis.

VII. ANÁLISIS DE ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES RELACIONADOS A OTROS TRIBUTOS

"Cladd ITA SA c/ EN - DGA s/ Dirección General de Aduanas"³⁰

El juez a cargo del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 2 confirmó una multa en los términos de artículo 970 del Código Aduanero y le formuló cargo por tributos, por no haber regularizado en término la situación de la mercadería introducida al país mediante un despacho de importación temporal. Sin embargo, consideró que no correspondía exigir a la actora el ingreso de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias, por entender que al momento de liquidarse tales tributos la Dirección General de Aduanas había perdido la competencia que dichas normas le conferían como agente de percepción. Asimismo, el magistrado entendió que no correspondía ajustar las sumas adeudadas por el coeficiente de estabilización de referencia (CER).

Contra esa decisión el organismo recaudador interpuso recurso de apelación que fue acogido favorablemente por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Para decidir en el sentido indicado, la cámara sostuvo que la empresa actora no expuso razones suficientes como para apartarse del criterio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos: 308:442 en el que se estableció que *"la retención debe ser efectuada por el agente de retención sin perjuicio de que se la considere un pago a cuenta del tributo y se encuentre culminado el período fiscal al cual se refieren"*.

Señaló que no se advertía que la intervención de la Aduana en situaciones como la examinada hubiera sido prevista exclusivamente con el fin de anticipar

³⁰ Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas" CSJN 26/11/2019

los impuestos y que, por otra parte, la empresa actora no había acreditado “el perjuicio concreto que le causaría la retención en su corriente situación fiscal”.

Contra la decisión de la cámara, Cladd ITA SA interpuso el recurso extraordinario, que fue concedido por el tribunal *a quo* en cuanto se halla en juego la interpretación y el alcance de normas de carácter federal.

La actora sostiene, que el régimen establecido por las resoluciones generales citadas, que pone en cabeza de la Aduana la percepción de los Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias en casos de importación definitiva de bienes, consiste en un régimen de anticipos de impuestos, y que en razón de ello, una vez finalizado el período fiscal correspondiente, tales percepciones no pueden serle exigidas por dicho organismo, puesto que a partir de ese momento, se genera una nueva obligación, cual es el ingreso del saldo de impuesto emergente de las declaraciones juradas.

Agrega que los precedentes de la Corte invocados por el tribunal de grado para decidir la cuestión se refieren a supuestos claramente diversos a los examinados en el *sub lite* por lo que la doctrina en ellos establecida no es aplicable al caso.

La cuestión que se plantea en autos radica en determinar si la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las Resoluciones Generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos.

Al respecto, debe destacarse que la exigencia de tales percepciones se fundó en la circunstancia de que al haber vencido el plazo de permanencia temporal de las mercaderías en el país oportunamente otorgado, sin que se hubiese regularizado la situación de dicha mercadería, ésta se consideró importada para consumo en forma definitiva.

Que la Corte en el caso CSJ 312/2009 (45-V)/CS1 “Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA”, consideró que las percepciones establecidas en los citados reglamentos no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación.

En ese precedente se destacó, por un lado, que la referida al Impuesto a las Ganancias de la Ley N° 20.628 constituye una forma de anticipar la futura – y eventual- gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas obtenidas y sujetas a dicho gravamen. Y, por el otro, que la percepción de la Resolución General N° 3431/91 (y sus normas modificatorias) está relacionada con un adelanto del IVA que deberá tributar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que luego sean objeto de comercialización en el mercado interno.

Al ser ello así a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el artículo 27, último párrafo de la Ley N° 23.349 (texto según Ley N° 25.063) y en el artículo 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177).

Sobre esa base, cabe concluir que cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal.

Por último, cabe poner de relieve que la doctrina que surge del precedente de Fallos: 308:442 se refiere a un supuesto claramente distinto del que se presenta en el *sub lite*, pues en el citado caso lo que se revisó fueron las obligaciones que le cabían a un agente de retención del impuesto, mientras que las que se examinan en el *sub lite* son las que le corresponden al contribuyente.

VIII. ANÁLISIS DEL FALLO EN ESTUDIO Y DOCTRINA SENTADA A TRAVÉS DEL MISMO RESPECTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

a) ORIGEN DE LA CONTROVERSIA.

El Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N°5 rechazó las excepciones de inhabilidad de título e inconstitucionalidad planteadas por Oleoducto Trasandino Argentina S.A. y mandó llevar adelante la ejecución fiscal promovida en concepto de intereses resarcitorios sobre el anticipo 9/2017 del Impuesto a las Ganancias. En lo atinente a la defensa de inhabilidad de título, relató que la demandada había presentado su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017 en el mes de febrero de 2018, antes del vencimiento del anticipo 9/2017, por lo cual ella consideraba que dicho pago a cuenta se había tornado inexigible, no configurándose la mora necesaria para que se originen los intereses resarcitorios aquí reclamados.

En base a tales hechos, la sentencia sostuvo que los anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias (Fallos: 285:177), cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aun en el supuesto de que el gravamen adeudado según la liquidación final del ejercicio fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse (Fallos: 302:504). Por ello afirmó que, si bien la presentación de la declaración jurada antes de su vencimiento general libera al contribuyente de abonar los anticipos no ingresados (en tanto no hayan sido deducidos de dicha declaración), ello no modifica el reclamo de los intereses resarcitorios, pues se trata de una consecuencia derivada de la falta de ingreso de tales anticipos en los plazos legales fijados para ello (Fallos: 303:1496).

b) AGRAVIOS PLANTEADOS POR LA CONTRIBUYENTE.

Señala que, por haber obtenido ganancia neta sujeta a impuesto en el período 2016, debía pagar un primer anticipo en junio de 2017 -a cuenta del período fiscal 2017- igual al 25% de la obligación del ejercicio 2016 y luego, en los siguientes nueve meses posteriores (en este caso, hasta marzo del 2018), un monto equivalente al 8,33% de la suma abonada por el ejercicio 2016. Manifiesta que ello de enero de 2018 estuvo en condiciones de determinar el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017 y allí advirtió que, con los

importes que ya había ingresado en los primeros siete anticipos, la cancelación del correspondiente al mes de enero de 2018, Y el pago de un remanente durante el mes de febrero de 2018, cubría la totalidad de la obligación anual del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2017, sin necesidad de ingresar el 9° anticipo del año 2017. Especifica que así lo hizo, canceló ese remanente el 5 de febrero de 2018 y ese día presentó su declaración jurada del período fiscal 2017. Afirma que su obligación tributaria quedó exteriorizada y cancelada el 5 de febrero de 2018, antes de producirse el vencimiento del 9° anticipo del impuesto a las ganancias, razón por la cual éste devino inexigible, al tratarse de un pago "a cuenta" de una deuda extinguida. Considera, por ende, que, si no pueden reclamarse "pagos a cuenta" de una obligación ya exteriorizada y cancelada, tampoco corresponde liquidar intereses, que son la consecuencia de una obligación incumplida.

c) POSICIÓN DEL FISCO

Si bien la presentación de la declaración jurada antes de su vencimiento general libera al contribuyente de abonar los anticipos no ingresados (en tanto no hayan sido deducidos de dicha declaración), ello no modifica el reclamo de los intereses resarcitorios, pues se trata de una consecuencia derivada de la falta de ingreso de tales anticipos en los plazos legales fijados para ello.

El Fisco no puede perjudicarse por las maniobras de los contribuyentes en materia de anticipos. Si éstos constituyen obligaciones actuales y exigibles, en cualquier hipótesis el Estado debe quedar en la misma situación que si el contribuyente hubiera cumplido. Si se le permite reclamar un pago a cuenta, sin que éste devengue ningún interés o actualización en perjuicio del fisco toda demora o falta de ingreso debe ser resarcida a fin de que no se produzca un daño en el patrimonio fiscal; resarcimiento que se expresa por la actualización - que tiende a mantener la deuda en valores estables- y el interés - que es la indemnización por la injusta indisponibilidad del tributo o anticipo.

d) ANÁLISIS DEL DICTÁMEN DE LA PROCURADORA

En cuanto al fondo de la cuestión en debate, señala que los anticipos constituyen pagos a cuenta del tributo, que el legislador autoriza al fisco a recaudar antes de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades

inmediatas del Estado y que, para ello, se funda en la existencia de una presunción de continuidad en la capacidad contributiva del obligado al pago.

Asimismo, sostiene que el deber de tributar se encuentra fundado en sólidas bases de naturaleza ética y en principios sociales, jurídicos y políticos, en virtud de los cuales no parece discutible que quienes se encuentran en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva elegidas por el legislador, deban respetar el pago de determinados gravámenes. Pero a ese deber de tributar le corresponde un correlativo derecho del fisco a recaudar, derecho que encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es, en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva (cfr. dictamen publicado en Fallos: 306:1970).

Al respecto señala que conforme lo señalara la Corte, *"... después de vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, el Fisco no puede reclamar el pago de anticipos (Art. 28, primer párrafo de la ley 11.683 t.o. en 1978; art. 21 en el t.o. de 1998), ya que cesa la función que éstos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto (Fallos: 303:1496; 306:1970) pues, a partir de dicha oportunidad, nace el derecho del Fisco a percibir el tributo"* (Fallos: 329:2511).

Agrega también que, en el supuesto de haberse abonado anticipos en mayor medida que la deuda resultante de la declaración jurada del período, se origina el derecho del contribuyente a repetir el impuesto en exceso conforme al resultado de su balance impositivo, y no las sumas pagadas en demasía en concepto de anticipos (Fallos: 306:1970).

Infiere entonces que a la luz de esa consolidada doctrina debe interpretarse el alcance temporal de la facultad conferida por el artículo 21 de la Ley N° 11.683 al fisco para exigir el ingreso de los anticipos.

Insiste que la Corte ha admitido la validez de este instituto con fundamento en la tarea que cumple en el sistema tributario como "pago a cuenta del impuesto" (Fallos: 303:1496; 306:1970, ya citados, entre otros), por lo cual forzoso es reconocer que cuando dicha misión desaparece, por haberse presentado la declaración jurada que exterioriza la cuantía del hecho imponible,

nace el derecho del fisco a percibir en forma directa el tributo allí declarado, el pago a cuenta pierde su fundamento y deviene, por ende, inexigible.

Recuerda que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, pero, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, dicen jurídicamente, y si bien no corresponde indagar lo que cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649).

Puesta así la cuestión en su quicio, considera que la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017 -que exteriorizó la cuantía del hecho imponible antes del vencimiento general de ese gravamen- extinguió la facultad del organismo recaudador para exigir el anticipo 9/2017 con el alcance señalado y ello implica no sólo que dicho pago a cuenta perdió su causa y no es exigible sino también que no es hábil para generar intereses, toda vez que no se verifica el retardo requerido para el devengamiento de tales accesorios (cfr. art. 37, ley 11.683 Y Fallos: 304: 203, entre otros).

No desconoce que la misma Corte ha sostenido que el cumplimiento de los anticipos es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el período fiscal, pues se trata de obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento, y su cobro puede perseguirse por igual vía que el impuesto de base (Fallos: 285:177). Se agregó allí: *"Admitir lo contrario, esto es, admitir que corresponde aguardar el cierre de cada ejercicio fiscal para calcular y certificar el impuesto y exigir el anticipo, a lo sumo cargando intereses punitivos -como lo pretende la demandada-, equivale sin duda a invalidar el concepto y la función de tal anticipo, privando de su razón de ser y de su efectividad al arto 28 de la ley 11.683..."*.

Remarca que, la independencia que allí se predica -consistente en que el fisco no debe aguardar el fin de cada ejercicio fiscal para certificar el impuesto y exigir el pago a cuenta- no puede llevarse al extremo de convalidar el cobro de los intereses que en el caso se ejecutan cuando, a raíz del cierre del período 2017 y de la presentación de la correspondiente declaración jurada del Impuesto

a las Ganancias, cesó la función de "pago a cuenta" que tenía el anticipo 9/2017 y, consecuentemente, deviene inexigible. Por ello es que el Tribunal afirmó que "... la finalización del periodo fiscal carece de virtualidad para modificar los efectos derivados del incumplimiento de pago de los anticipos a su vencimiento, consistentes en que el monto adeudado devengará intereses y actualización monetaria (arts. 42, 116 Y 117 de la ley 14.683 -t. o. en 1978-) pues si en su origen los anticipos constituyen obligaciones puras nacidas de la ley, no existe razón alguna que autorice a atribuirles posteriormente el carácter de obligaciones condicionales, en pugna con la naturaleza que aquéllos revisten" (Fallos: 306:1970). En efecto, la falta de pago en término de los anticipos cuyo vencimiento operó antes de finalizado el período fiscal devenga los intereses previstos en el artículo 37 de la Ley N° 11.683, y dichos accesorios deberán abonarse con prescindencia del resultado que finalmente arroje la liquidación del tributo. La obligación pura de pago del anticipo, como sostuvo la Corte, no muta su naturaleza como consecuencia de la posterior determinación del gravamen.

Sostiene que es distinto el supuesto que se debate en autos, en el cual el cierre del período fiscal, la presentación de la declaración jurada y la consecuente exteriorización de la cuantía del hecho imponible dejó sin causa al anticipo 9/2017 cuyo vencimiento fue posterior a los tres acontecimientos antes mencionados y no se verifica, por ende, la falta de pago en término requerida para el devengamiento de los intereses reclamados.

e) RESOLUCIÓN DE LOS MIEMBROS DE LA CORTE

De conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hizo lugar a la queja, se declaró procedente el recurso extraordinario y, se revocó la sentencia apelada.

f) DOCTRINA EMANADA DEL FALLO

El artículo 21 de la Ley N° 11.683 (t.o. de 1998) predica que el fisco se encuentra facultado para exigir anticipos, aun cuando se hubiese presentado la declaración jurada con anterioridad a la fecha de vencimiento del plazo general; sin embargo, no resulta razonable extender dicha consecuencia jurídica a los casos en los que la mentada declaración es presentada también con anterioridad al vencimiento del propio anticipo, ya que en tales supuestos cesa la función que

este cumple en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto y nace, a partir de dicha oportunidad, el derecho del Fisco a percibir el gravamen.

Toda vez que cuando la misión del pago del anticipo desaparece, por haberse presentado la declaración jurada que exterioriza la cuantía del hecho imponible, nace el derecho del fisco a percibir en forma directa el tributo allí declarado, el pago a cuenta pierde su fundamento y deviene, por ende, inexigible. -Del dictamen de la Procuración General al que la Corte remite-

La presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias que exteriorizó la cuantía del hecho imponible antes del vencimiento general de ese gravamen extinguió la facultad del organismo recaudador para exigir el anticipo y ello implica no sólo que dicho pago a cuenta perdió su causa y no es exigible sino también que no es hábil para generar intereses, toda vez que no se verifica el retardo requerido para el devengamiento de tales accesorios. -Del dictamen de la Procuración General al que la Corte remite-

Los anticipos constituyen pagos a cuenta del tributo, que el legislador autoriza al fisco a recaudar antes de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades inmediatas del Estado y que, para ello, se funda en la existencia de una presunción de continuidad en la capacidad contributiva del obligado al pago. -Del dictamen de la Procuración General al que la Corte remite-

El deber de tributar se encuentra fundado en sólidas bases de naturaleza ética y en principios sociales, jurídicos y políticos, en virtud de los cuales no parece discutible que quienes se encuentran en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva elegidas por el legislador, deban respetar el pago de determinados gravámenes; pero a ese deber de tributar le corresponde un correlativo derecho del fisco a recaudar, derecho que encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es, en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva. -Del dictamen de la Procuración General al que la Corte remite-

IX. ESTRATEGIAS DEFENTISTAS

a) RESPECTO DE PROCEDIMIENTOS JUDICIALES INICIADOS.

Sin lugar a dudas, en todos aquellos casos en los que el fisco ha iniciado los procedimientos judiciales tendientes al cobro de intereses cuyo origen se identifique con los analizados en el presente trabajo, resulta más que oportuno solicitar la aplicación de la doctrina emanada del fallo en análisis a fin de dar por finalizada la controversia en favor de los contribuyentes.

b) RESPECTO DE RECLAMOS POR PARTE DEL FISCO.

En este caso será el propio fisco quien deba evaluar la viabilidad de allanarse a la pretensión de los contribuyentes que así lo soliciten a fin de evitar costas en su contra, como así también deberá abstenerse – de considerarlo oportuno – de iniciar nuevos litigios con este origen ya que las posibilidades de obtener resoluciones judiciales favorables resultarían muy bajas.

c) ANÁLISIS DE BENEFICIOS FINANCIEROS QUE SE PODRÍAN OBTENER.

Llegado este punto, será el profesional quien evalúe la conveniencia de anticipar la presentación de la declaración jurada – no solo del Impuesto a las Ganancias – en aquellos casos en que la suma de los anticipos ingresados, con anterioridad a la fecha de cierre del ejercicio fiscal, puedan igualar o superar el impuesto determinado para el mismo.

Esta situación redundará no solo en la posibilidad de utilizar esos fondos en favor del cliente (ej: colocaciones financieras, pagos de préstamos que devenguen intereses, etc), sino también – dependiendo de cada empresa o persona – evitando tener que someterse a prolongados y engorrosos trámites administrativos a fin de lograr el recupero de los fondos ingresados en exceso.

X. ANÁLISIS PROSPECTIVO RESPECTO DE LOS PROCESOS RECAUDATORIOS

En razón del cambio de criterio en cuanto a la exigibilidad de los anticipos, podemos pensar que el organismo recaudador debería adecuar su normativa con la consecuente modificación de sus sistemas recaudatorios a fin de poder receptar el criterio de la corte.

Ello implicaría no solo ya la forma en la que opera la cuenta tributaria al momento de emitir las intimaciones por falta de ingreso los intereses resarcitorios

producto de los anticipos dejados de ingresar, sino lo más complejo y significativo es que deberá poner a disposición de los contribuyentes los aplicativos/funcionalidades necesarios para la confección de las declaraciones juradas determinativas de los tributos a partir de la fecha de cierre de los ejercicios fiscales.

Podemos esperar que en relación con el Impuesto a las Ganancias esto no resultará complejo para el fisco, pero sí se vislumbra un problema mayor al momento de poner a disposición los elementos necesarios para la confección de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales, respecto del cual se podría decir que las personas humanas estarían en condiciones de efectuar sus presentaciones a partir del 1 de enero de cada año, fecha anterior al vencimiento del último anticipo, si además tenemos en cuenta que en la generalidad de los casos el sistema se encuentra habilitado apenas un mes antes de su vencimiento.

Otro tópico a resaltar resulta en aquellos casos en que a raíz de la presentación de una declaración jurada rectificativa mediante la cual se incrementa la base de cálculo de los anticipos, la cual produce el consiguiente aumento de los anticipos que se debieron ingresar, y sobre cuya diferencia el contribuyente debiera ingresar los correspondientes intereses resarcitorios, no existirá entonces el reclamo de los mismos y sobre el cual en la actualidad se generan muchos reclamos.

XI. CONCLUSIÓN FINAL

Sin dudas nos encontramos ante un absoluto giro de timón respecto al tema en debate, toda vez que del análisis efectuado por la Sra. Procuradora se ha prescindido no solo de la letra de la ley, sino de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a través de inveterada jurisprudencia.

Así la Sra. Procuradora ha reducido la discusión a la inexistencia de la mora en el pago, al señalar que la extinción de la facultad del organismo recaudador para exigir pago del anticipo implica, no sólo que dicho pago a cuenta perdió su causa y no es exigible, sino también que no es hábil para generar

intereses, toda vez que no se verifica el retardo requerido para el devengamiento de tales accesorios.

Por último, vale preguntarse si el novedoso análisis, respecto de la autonomía de los anticipos, ha sido llevado fuera del campo del Derecho Tributario, y de resultar así, no se le estaría negando la autonomía que le es propia.

XII. REFERENCIAS

- Bertazza Humberto (2019) Ley 11683 de procedimiento fiscal comentada, La ley.
- Castro Juan y Parreño Oscar (1968) Evolución del impuesto a los réditos (Período 1956-1968) Editorial Cangallo.
- García Belsunce, Horacio y Díaz Vicente Oscar (2010) Historia de la tributación argentina (1810-2010), Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- García Vizcaíno, Catalina (2014) Tratado de derecho tributario, 6ta Edición, Abeledo Perrot
- Gomez Teresa y Folco Carlos María (2020) Procedimiento Tributario, Editorial La Ley.
- Gebhardt Jorge y Malvitano Rubén (2020) Errepar.
- Marchevsky Rubén (2010) Ley de procedimientos administrativos aplicada al procedimiento tributario, Errepar
- Reig Enrique, Gebhardt Jorge y Malvitano Rubén (2006) Impuesto a las ganancias, Editorial Macchi.
- <https://sj.csjn.gov.ar/homeSJ/>.
- <https://www.cij.gov.ar/sentencias.html>
- <http://biblioteca.afip.gob.ar/search/query/index.aspx>