

**Voces:** ANATOCISMO ~ ANTICIPO ~ ANTICIPO DEL IMPUESTO ~ DECLARACION JURADA ~ IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES ~ INTERES RESARCITORIO ~ INTERESES ~ PAGO A CUENTA ~ PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO ~ PAGO DEL TRIBUTO ~ PRESENTACION DE LA DECLARACION JURADA

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaIII)

**Fecha:** 05/12/2024

**Partes:** AFIP c. Forns, Julio Alejandro s/ ejecución fiscal - AFIP

**Publicado en:** LA LEY 30/12/2024, 10

### Sumarios:

1. No existe controversia —por el contrario, fue reconocido por la propia actora— que la ejecutada presentó su declaración jurada anual del impuesto sobre los bienes personales, período fiscal 2020, con fecha 25/03/2022, momento desde el cual cesó la función que los anticipos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta y nació el derecho del Fisco a percibir el tributo, por lo que la deuda de anticipo se tornó inexigible y solo se adeudaron los intereses resarcitorios hasta la citada fecha de presentación de la declaración jurada. Así, no se cumplen los recaudos previstos legalmente en la norma del art. 37, quinto párrafo, de la ley 11.683, que habiliten la capitalización de intereses.

### Jurisprudencia Relacionada(\*)

#### Corte Suprema

[Corte Suprema de Justicia de la Nación, 17/05/2005, Valot, Eduardo A. c. Administración Federal de Ingresos Públicos, AR/JUR/2558/2005](#)

(\*) Información a la época del fallo

2. Según se desprende de la lectura del quinto párrafo del art. 37 de la ley 11.683, el razonamiento jurídico que habilita legalmente la capitalización de intereses requiere —a fin de gozar de justificación y completitud—, que (i) se cancele, total o parcialmente, la obligación principal —anticipos— y, al mismo tiempo, que (ii) no se cancele la obligación accesorio —intereses— que la actora hubiere devengado.

3. Los anticipos —a los que refiere el art. 21 de la ley 11.683— constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias, cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios —actual art. 37—, 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.

**Texto Completo:** Expte. n° CAF 001687/2022/CA001

**2ª Instancia.-** Buenos Aires, 5 de diciembre de 2024.

Considerando:

I.- Que, por auto interlocutorio de fecha 02/06/2023, el señor Juez a cargo del Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 6 decidió (i) rechazar el pedido de capitalización de intereses pretendido en los términos del art. 37 de la ley 11.673, y limitar la deuda pendiente de pago a la liquidación aprobada en el considerando III de aquel, la que podría generar nuevos intereses en el supuesto que se verificase la causal contemplada en el art. 770, inciso c), del CCyCN. Así también, dispuso (ii) intimar al demandado para que el plazo de cinco (5) días deposite en autos la suma de \$1.003.989,27. Finalmente, (iii) impuso las costas de la incidencia a la parte actora, de conformidad con lo establecido en los arts. 68 y 69 del CPCCN.

Para así decidir, el a quo comenzó por advertir que no existía conflicto alguno referido a los intereses resarcitorios calculados por la demandada, por lo que correspondía aprobar la liquidación practicada de \$1.003.989,27.

Luego, puntualizó que la cuestión debatida radicaba en determinar si resultaba procedente la pretensión de la actora referida a capitalizar los intereses devengados hasta la presentación de la declaración jurada (\$1.003.989,27.-) y, sobre ellos, calcular nuevos intereses resarcitorios hasta la cancelación total.

Citó doctrina en orden a recordar la autonomía del derecho tributario, como así también los arts. 1º, 112, 116 y concordantes de la ley 11.683 (t.o. 1998) en tanto establecen la primacía de las leyes impositivas como principal fuente normativa en materia tributaria. Asimismo, reprodujo el texto de los arts. 770 del CCyCN y 37, quinto párrafo, de la ley 11.683.

Recordó que la incorporación de la causal de capitalización regulada en el referido quinto párrafo, fue introducida al art. 37 de la ley 11.683, por conducto de la ley 25.239, con el fin de salvar la imposibilidad fáctica que tenía el Fisco de aplicar las normas que preveía el Código Civil sobre imputación de pagos, para poder elegir el destino de los pagos que le hicieran los deudores —prefiriendo que se cancelen los intereses antes que el capital—, debido a la modalidad operativa prevista para la cancelación en materia tributaria, mediante la cual los contribuyentes son quienes determinan la imputación de los pagos, sin que el Fisco pueda ejercer, en la práctica, la facultad de oponerse en los términos del actual art. 900 del CCyCN.

Citó jurisprudencia en materia de interpretación de la ley y su aplicación al derecho tributario. Más precisamente reprodujo un extracto del precedente “Valot” (Fallos: 328:1476), por lo que infirió que no cabía extender los alcances del artículo en cuestión más allá de lo que su texto dispone, y sobre todo en el caso de autos, en que sus términos resultan claros al exigir un acto concreto de cancelación por parte del deudor —que no incluya el total de los intereses—, para que se cumpla la causal de capitalización. Ello así, concluyó que el presente no cumplía dicha causal.

A fin de reforzar dicho temperamento, señaló que la norma en discusión no resultaba aplicable al caso, ya que —como surge de su texto— allí solo se prevé la capitalización de intereses resarcitorios en aquéllos supuestos en que el capital haya sido “cancelado” total o

parcialmente. Cita jurisprudencia. Recordó que, presentada la declaración jurada cesa la función de los anticipos, adeudándose únicamente los intereses generados hasta dicho momento y, a partir de allí, nace el derecho del Fisco a percibir el tributo allí declarado, con más un nuevo cálculo de intereses para el caso de incurrir en una nueva mora.

Por todo lo anterior, decidió rechazar el pedido de capitalización de intereses pretendido en los términos del art. 37, ley 11.683.

II.- Que, en su memorial de agravios, la ejecutante cuestiona lo decidido por el a quo, en cuanto dispuso rechazar su pedido de capitalización de intereses fundado en los términos del art. 37 de la ley 11.673.

Luego de reproducir la parte resolutive y el fundamento utilizado por el a quo en el interlocutorio apelado, como así también la norma en cuestión, manifiesta que aquella dispone que el interés capitalizable se generará en caso de cancelarse la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiese generado. Interpreta que la norma refiere al pago y a la cancelación, y que no distingue entre causas de generación de uno u otro tipo de interés.

Recuerda que en la sentencia de fecha 27/04/2022 se dispuso que “toda deuda tributaria que se encuentre en mora en el pago genera interés”, de lo cual colige que la presentación de la DDJJ reviste efectos cancelatorios a los fines de la aplicación del art. 37, y que no es posible entonces pretender quitarle dicho efecto a fin de aplicar el segundo párrafo del mismo artículo.

A lo anterior, añade que no puede reconocerse que la presentación de la DDJJ reviste efectos cancelatorios a los fines del cálculo de los intereses resarcitorios, por un lado, y, por el otro, pretender que no lo posee para aplicar los intereses capitalizables. Ello así, asevera, por respeto al principio general de buena fe y de la teoría de los actos propios, máxime cuando la CSJN se ha expedido en la materia en el precedente “Valot” (Fallos: 328:1476), y es el propio art. 21 de la ley 11.683 el que determina el período de liquidación de intereses, el cual se computa desde la fecha de vencimiento del respectivo anticipo hasta la fecha de vencimiento o presentación de la DDJJ, el que fuera posterior.

Refiere a la aplicación de intereses resarcitorios en materia tributaria, y argumenta que no contemplar la capitalización, cuya naturaleza jurídica es resarcir la mora en el pago de los intereses adeudados, provocaría un perjuicio a su mandante. Sostiene que en ningún caso se ha establecido que la aplicación de intereses capitalizables no proceda en los casos en que los anticipos han sido regularizados mediante la presentación de la DDJJ. Agrega que no se encuentra legalmente previsto lo que se ha interpretado en la resolución que se recurre.

Expresa que la accionada estaba en completo conocimiento de su incumplimiento, y que en la actualidad se encuentran impagos los intereses resarcitorios cuya capitalización debe reclamarse.

Señala que la presentación de la DDJJ actúa no sólo como límite de la liquidación de intereses resarcitorios, sino como causa de su capitalización, dada la falta de cancelación de aquéllos en el mismo momento.

Concluye que las costas de la incidencia no deben imponerse a la actora, dado que el

reclamo de intereses capitalizables se encuentra legalmente previsto.

III.- Que corresponde comenzar por recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquellas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; 320:2289; 332:640, entre otros).

IV.- Que, preliminarmente, corresponde dejar sentado que los agravios de la parte actora giran en torno a la siguiente cuestión, que corresponde analizar: la procedencia de la pretensión del organismo recaudador de capitalizar los intereses resarcitorios devengados en virtud de los vencimientos de los anticipos 1, 2, 3, 4 y 5 del impuesto sobre los bienes personales del señor Forns, período fiscal 2020, hasta la presentación de la declaración jurada anual del tributo, por aplicación de la norma del art. 37, quinto párrafo, de la ley 11.683.

V.- Que, seguidamente, resulta necesario recordar que, por sentencia de primera instancia dictada en estos autos con fecha 27/04/2022, el a quo resolvió rechazar las excepciones de espera documentada e inhabilidad de título, declarar inexigible la deuda reclamada en concepto de anticipos —de conformidad con lo dispuesto en el considerando III de aquélla— y mandar llevar adelante la ejecución hasta hacerse íntegro pago de los intereses resarcitorios devengados por la mora en el pago de cada uno de los anticipos demandados, con costas a la demandada vencida.

Para así decidir, el a quo ponderó —en cuanto aquí interesa—, que, a pesar del rechazo de las excepciones dispuesto en dicho decisorio, no podían dejar de advertirse las afirmaciones de la actora, en el sentido que el contribuyente habría presentado la declaración jurada anual a cuyo período accedían los anticipos (2020), sin haber tomado los anticipos como abonados, por lo que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 21 de la ley 11.683 y lo expresamente solicitado por el representante de la AFIP, correspondía tener por inexigible la deuda de capital de los anticipos reclamados.

Al respecto, consideró que cabía hacer lugar al pedido de la actora, en el sentido de que la inexigibilidad del capital del anticipo dejado de abonar no eximía al demandado de abonar los intereses resarcitorios derivados de tal mora. Citó jurisprudencia de la CSJN.

Agregó que dicha conclusión resultaba coherente con el principio según el cual toda deuda tributaria que se encuentre en mora en el pago genera intereses —aun sin reserva expresa al momento de su cancelación—, los que sólo detendrían su curso cuando el capital en mora se hubiese extinguido.

En ese sentido observó que, en el presente caso, la deuda principal se extinguió al momento en que el demandado presentó la declaración jurada anual del impuesto correspondiente, siendo hasta dicha fecha que deberían calcularse los intereses resarcitorios.

Así pues, concluyó que en autos los intereses resarcitorios habrían de calcularse desde la fecha de vencimiento de cada obligación —referidas en las boletas de deuda adjuntadas— hasta la fecha de presentación de la declaración jurada (conf. art. 37 de la ley 11.683) que, según declaró la misma actora, habría ocurrido el 25/03/2022.

VI.- Que, a continuación, cabe hacer una reseña de las actuaciones en aquellas piezas que

resultan pertinentes para resolver la cuestión bajo análisis.

1.- Con fecha 10/02/2022, la AFIP promovió ejecución fiscal, a cuyo fin acompañó boleta de deuda mediante la cual se certificó la de deuda de Julio Alejandro Forns en la suma total de \$ 1,572,048.22, en concepto de anticipos 1, 2, 3, 4 y 5 del impuesto sobre los bienes personales, cuyas fechas de vencimiento de las obligaciones operaron el 13/08/2020, el 13/10/2020, el 14/12/2020, el 17/02/2021 y el 13/04/2021, respectivamente, por las sumas de \$ 375.467,83 —la primera— y de \$398.860,13 —cada una de las otras cuatro—.

2.- Con fecha 04/04/2022, la demandada contestó la demanda, planteó excepciones e informó haberse adherido al plan de facilidades de pago P991367 con fecha 25/03/2022.

3.- Con fecha 11/04/2022, la AFIP contestó el traslado conferido e informó —en cuanto aquí interesa— que la ejecutada presentó la DDJJ del IsBP PF 2020 con fecha 25/03/2022.

4.- Con fecha 27/04/2022, el a quo dictó sentencia.

5.- Con fecha 18/04/2022, la ejecutada interpuso recurso de revocatoria.

6.- Con fecha 27/4/2022, el a quo rechazó el recurso de reposición interpuesto.

7.- Con fecha 03/05/2022, la ejecutada interpuso recurso de apelación, en relación a los intereses y las costas.

8.- Con fecha 06/05/2022, el a quo rechazó el recurso de apelación interpuesto.

9.- Con fecha 04/05/2023, la ejecutada practicó liquidación y acompañó planilla de cálculo.

10. Con fecha 10/05/2023, la actora contestó el traslado.

11.- Con fecha 02/06/2023, el a quo dictó el interlocutorio en crisis, descripto en el considerando I de la presente.

12.- Con fecha 21/06/2023, la actora acreditó el pago de la suma de \$ 1.003.989,27.-, en concepto de intereses resarcitorios adeudados.

VII.- Que, sobre la base de las premisas anteriores, y a fin de dotar de mayor claridad y completitud al análisis que conduzca a la solución propiciada, corresponde hacer una breve referencia a la inveterada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de anticipos, como así también a ciertas pautas de valoración establecidas con respecto a la norma aplicable al caso.

En efecto, los anticipos —a los que refiere el art. 21 de la ley 11.683— constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias (conf. CSJN, Fallos: 285:177), cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios (actual art. 37), 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 (conf. Fallos: 302:504).

En ese sentido, el sistema de anticipos encuentra sustento en las propias normas tributarias, a las que se debe acudir en primer lugar para establecer su sentido y alcances (art. 1º, ley 11.683, t.o.), y resulta armónico con los fines tenidos en cuenta al instituirse dicho régimen, entre otros, el de contar en determinados momentos de cada período fiscal con los

recursos que tales contribuciones proporcionan —con la facultad del organismo recaudador de aplicar intereses resarcitorios en caso de mora de los responsables— (conf. Fallos 302:504).

Al mismo tiempo, impide otorgar al contribuyente que no cumple sus obligaciones un beneficio del que no gozan quienes las observan con arreglo a las leyes que gobiernan la materia, consistente en el uso del capital por el período transcurrido entre el vencimiento de cada anticipo y la fecha del hipotético pedido de devolución de las sumas ingresadas en exceso, en principio posterior al vencimiento general (conf. Fallos: 303:1496, “Francisco Vicente Damiano SA”).

Ahora bien, no obsta a lo anterior la circunstancia de que, luego de vencido el término para presentar la declaración jurada del período, el fisco no pueda reclamar el pago de anticipos (arg. art. 21, primer párrafo), toda vez que, dicha limitación temporal a la función recaudadora, se fundamenta, en que, la exigencia de los primeros reposa en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponibles, o de la existencia de deuda en concepto de impuesto establecida sobre la base de los índices mencionados en la norma (Fallos, 235:787), 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 alguno de los procedimientos que se instituyen en el Título I, Capítulo IV de la ley 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 referido carácter de obligaciones de cumplimiento independiente, que deja incólumes los efectos que, de acuerdo al art. 37, su inobservancia acarrea (conf. Fallos: 303:1496, cit.).

En ese orden, el Alto Tribunal focalizó en que, a partir del vencimiento del término general del gravamen o de la fecha de presentación de la declaración jurada, cesa la función que los anticipos 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 (conf. Fallos: 329:2511).

Por lo demás, en cuanto aquí más importa para la resolución del caso de autos, cabe atender especialmente a la interpretación efectuada por el Máximo Tribunal del país con relación al art. 37, quinto párrafo, de la ley 11.683 —incorporado por el art. 18 de la ley 25.239 (B.O., 31/12/1999)—, el cual establece que en caso de cancelarse la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses devengados por dicha deuda, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese mismo momento los intereses previstos en esa norma.

Así pues, en el precedente “Valot, Eduardo Alfredo c/ AFIP-DGI s/ DGI” (Fallos: 328:1476), la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue particularmente cuidadosa en estar al texto legal a los efectos de determinar si la deuda proveniente de la falta de pago de intereses cuando se hubiese cancelado la obligación principal resultaba encuadrable en la citada norma.

Por lo demás, consideró inaceptable el argumento del apelante Fisco Nacional en torno a

que el concepto reclamado cabía dentro de la expresión “demás pagos a cuenta”, puesto que resultaba indudable que aquélla alude a eventuales conceptos análogos a los mencionados por la norma, a saber, “retenciones”, “percepciones” y “anticipos”, que ninguna relación guardaban con una obligación por intereses.

Del mismo modo, rechazó por inconducente el argumento relativo a que el art. 37 no tiene carácter taxativo sino meramente enunciativo, en tanto solo traducía la pretensión de que se prescindiera del texto legal para admitir la procedencia de intereses en supuestos que no han sido previstos en la norma.

VII.- Que, a la luz de la plataforma fáctica del caso y de la doctrina y pautas de valoración establecidas precedentemente, corresponde analizar la norma establecida en el art. 37, quinto párrafo, de la ley 11.683 en su aplicación al caso concreto de autos.

Así pues, cabe comenzar por recordar que la citada norma establece que: “La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio... En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiese devengado, estos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. (Párrafo incorporado por Título XV art. 18 inciso 2) de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999)” (el subrayado no se encuentra en el texto original).

Antes de ingresar a la labor encomendada, no está de más dejar claramente expuesto, que, el punto en controversia, no es si se ajusta a derecho la liquidación de intereses resarcitorios adeudados, por la suma de \$ 1.003.989,27 —que, por lo demás, ya fueron pagados y acreditados en autos—, sino si el caso de autos encuadra en el quinto párrafo de la norma citada, siendo que la actora promueve que la presentación de la declaración jurada anual del impuesto sobre los ingresos personales de la ejecutada actuó como causa de la capitalización de los intereses.

Ahora bien, según se desprende de la lectura del quinto párrafo de la norma bajo examen, el razonamiento jurídico que habilita legalmente la capitalización de intereses requiere —a fin de gozar de justificación y completitud— que (i) se cancele, total o parcialmente, la obligación principal —en el caso que nos ocupa, anticipos—, y, al mismo tiempo, que (ii) no se cancele la obligación accesorio —intereses— que la primera hubiere devengado.

En el caso de autos no existe controversia —por el contrario, fue reconocido por la propia actora en su escrito de fecha 11/04/2022— que la ejecutada presentó su declaración jurada anual del impuesto sobre los bienes personales, período fiscal 2020, con fecha 25/03/2022, momento desde el cual cesó la función que los anticipos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta y nació el derecho del Fisco a percibir el tributo, por lo que la deuda de anticipo se tornó inexigible y solo se adeudó los intereses resarcitorios hasta la citada fecha de presentación de la declaración jurada.

Así las cosas, no se cumplen los recaudos previstos legalmente en la norma del art. 37, quinto párrafo, de la ley 11.683, que habiliten la capitalización de intereses.

En ese sentido, no puede dejar de recordarse que las palabras de la ley deben ser

comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796), aplicando directamente la letra de la ley cuando esta no exija un esfuerzo de interpretación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 325:1525; 328:43; 329:3470 y 5621; 330:1356, 4476 y 4988, entre otros). Ha de evitarse, pues, el excesivo rigor de los razonamientos que desnaturalicen al espíritu que ha inspirado la sanción de las normas (Fallos: 310:464; 500 y 937; 312:1484; 318:879).

Por lo expuesto, no cabe extender los alcances del artículo analizado —y, por ende, de la causal de capitalización— más allá de lo que su texto dispone.

En consecuencia, se rechaza el agravio articulado por la parte actora.

Por lo tanto, resuelve: rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en cuanto fue materia de agravios. Con costas de Alzada a la parte ejecutada, por no existir mérito para la dispensa (arts. 68, primera parte, 69 y 558, del CPCCN).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase. — Sergio G. Fernández. — Jorge E. Morán.