



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V**

**59.287/2012**

**SIDERCA SAIC c/ EN-AFIP-RESOL 120/12 (LGCN) s/DIRECCION  
GENERAL IMPOSITIVA**

**20.236/2014**

**SIDERCA SAIC c/ EN-AFIP DGI- s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA**

En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los días del mes de septiembre de dos mil veinticuatro, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto en los expedientes acumulados n° 20.236/2014 “Siderca SAIC c/ EN-AFIP DGI- s/Dirección General Impositiva”, y n° 59.287/2012 “Siderca SAIC c/ EN-AFIP-Resol 120/12 (LGCN) s/Dirección General Impositiva” el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.- Que mediante el pronunciamiento del 14 de julio de 2023 ([fs. 358](#) del expediente en formato digital) el magistrado de grado hizo lugar a las demandas deducidas por Siderca SAIC en las causas de referencia (acumuladas) y, en consecuencia: i) dejó sin efecto las Resoluciones nros. 120/2012 (DE LGCN) y 27/2014 (DE LGCN); ii) ordenó a la AFIP que admitiera la reimputación solicitada por Siderca, respecto de los intereses ingresados en exceso por \$113.847,23 por anticipos del ejercicio 2009, y que otorgara a ese crédito efecto cancelatorio sobre el Anticipo N°2 del ejercicio 2010; y iii) reconoció a favor de la actora un crédito por lo abonado en respuesta al reclamo fiscal de pago del Anticipo N°2 del ejercicio 2010 (\$105.324,53 en concepto de capital, más los \$ 4.564,06 por intereses; y \$8.522,67 en concepto de capital, más \$386,36 por intereses). Impuso las costas a la demandada.

Para decidir del modo en el que lo hizo el magistrado comenzó por señalar que -tanto en la acción impugnatoria del expediente n° 59.287/2012, como en la de reintegro de la causa n° 20.236/2014- la cuestión traída se circunscribe a determinar si en el marco de la



reducción de anticipos solicitada con arreglo al Régimen Opcional de determinación e Ingreso instituido mediante la RG 327/99, la actora efectivamente ingresó pagos en exceso por concepto de intereses resarcitorios respecto del período 2009, los cuales podrían haberse imputado al pago del Anticipo N°2 del ejercicio 2010; o si, por el contrario, no existía excedente que imputar al pago de esta última obligación.

El *a quo* explicó, en apretada síntesis, que la actora había pretendido imputar al pago del segundo anticipo del impuesto a las ganancias del ejercicio 2010 un crédito resultante del pago realizado en 2009 por intereses sobre anticipos mayores a los que, a la postre, se constató que debía abonar; y que el Fisco había rechazado el cambio de imputación e intimado al pago de la suma del anticipo n° 2 del 2010, con más los intereses correspondientes, lo cual había sido cumplido por la actora, que ahora reclamaba el reconocimiento del crédito del 2009, su imputación al anticipo n° 2/10 y la restitución de las sumas abonadas en demasía en este último concepto.

El magistrado encontró que el propio informe final emitido en las actuaciones SIGEA n° 10997-99-2012 -en las que se había dictado la Resolución n° 120/2012 (DE LGCN), denegatoria del cambio de imputación, y ratificatoria de la intimación de pago del adelanto n° 2/10- reconocía el pago excedente de intereses sobre anticipos 2009 que la actora intentaba imputar al pago del adelanto n° 2/10. Señaló que el organismo asesor había indicado en el informe que “[a] fs. 51 se adjunta la planilla donde se detallaban los intereses abonados y los cancelados en exceso (los cuales surgen de la comparación entre los abonados por el ingreso de la diferencia de los anticipos 1 a 8 determinados según la 2ª estimación y los que hubiese correspondido abonar de acuerdo a la base real de la DJ 2009). El resultado que se obtiene son \$113.847,23 que es la suma que intentó aplicar la contribuyente al Anticipo 2 de Ganancias 2010 [...]”.

El informe indica -subrayó el *a quo*- que por aplicación del artículo 20 de la RG 327/1999 estaban sujetas a intereses las diferencias que surgían entre lo ingresado por el ejercicio de la opción (en el caso, \$440.709.900 por los primeros ocho anticipos) y el importe menor, entre lo que hubiera correspondido pagar sobre el impuesto real (lo cual sería \$458.433.628,96, teniendo como base la DJ 2009) y el monto si no se hubiera hecho uso de la opción (es decir, la base de 2008, que serían \$728.203.179,35 por los primeros ocho anticipos).

Por ello -explicó- se concluyó que estaba sujeta a intereses la diferencia entre \$440.709.900 y \$458.433.628,96; es decir





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

\$17.723.728,96. A su vez, se expresó que los intereses correspondientes a esta diferencia de \$17.723.728,96 eran de \$1.765.400,56; pero que la contribuyente “abonó los intereses por la diferencia entre \$440.709.900 y \$459.576.597,45 (correspondiente a la segunda estimación). Y, en consecuencia, en este marco se indicó que “[l]os intereses abonados fueron de \$1.879.247,79. Por lo tanto la diferencia de intereses de \$113.847,23 (que la contribuyente reclama) constituiría un pago en exceso”.

II.- Que, disconforme, el 6/07/2021 la demandada interpuso la apelación que motiva ahora este pronunciamiento ([fs. 360](#)).

Los agravios de la recurrente (conf. escrito del 11/11/2021, obrante a [fs. 363/71](#)) fueron replicados en tiempo oportuno por la actora (escrito del 13/12/2021, a [fs. 374/85](#)).

Las críticas de la apelante pueden resumirse del siguiente modo:

(i) El magistrado ha efectuado una interpretación equivocada de la norma y de los hechos del caso, y se ha apartado de la jurisprudencia imperante en la materia.

(ii) La llamada reducción de anticipos supone un régimen de excepción y de carácter netamente voluntario. Y los intereses abonados fueron el resultado de la (segunda) estimación de anticipos realizada por la propia actora.

Así, los intereses abonados cuya devolución reclama la actora no son más que la consecuencia de su adhesión voluntaria al régimen, y de las estimaciones realizadas por ella misma.

(iii) Una vez presentada la declaración jurada del período fiscal en curso los anticipos cesan su función como pago a cuenta, de modo que no corresponde que a partir de este hecho se admita que pueda volverse la situación a un estado anterior, y con ello hacer una nueva estimación de los anticipos ya pagados, como ha convalidado el *a quo*.

(iv) Además -y en el mismo sentido- la finalización del período fiscal o la presentación de la declaración jurada (lo que sea posterior) carecen de virtualidad para modificar los efectos derivados del incumplimiento de pago de los anticipos a su vencimiento, i.e, el devengamiento de intereses. Es que por más que la declaración jurada de la actora haya arrojado un resultado menor al resultado, ello no implica que la actora quede liberada del pago de los intereses resarcitorios por la mora en ingresar los anticipos, o peor aún que el Fisco deba devolverle estos accesorios.



En ese contexto, resultaba evidentemente ilegítima la pretensión de imputar ese supuesto pago en exceso a la cancelación de otras obligaciones.

(v) 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, 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. El motivo de esto es que los intereses resarcitorios generados por el no ingreso a su vencimiento del anticipo correspondiente, lo que se compensa es la imposibilidad del Fisco de disponer del dinero al momento de cada uno de los vencimientos estipulados.

(vi) En cuanto a la procedencia del cambio de imputación de los pagos realizados en concepto de intereses resarcitorios con destino al Anticipo 2 del período 2010, conforme los F.399 aportados por la actora, según surge de los antecedentes administrativos acompañados como prueba, el sistema de cuentas tributarias no registraba excedentes en la subcuenta intereses resarcitorios, razón por la cual resultaba imposible procesar las reimputaciones solicitadas.

(vii) La doctrina que surge del precedente “Hulytego” de la Corte refiere a la actualización de anticipos y no a los intereses derivados del pago tardío.

(viii) La postura del Fisco es coincidente con la adoptada por la Sala III del fuero en su pronunciamiento del 30 de octubre de 2010 en la causa n° 13745/09 “Cementos Avellaneda (TF 22279-I) c/DGI”.

**III.-** Que los hechos relevantes para la solución del caso, según surge concordantemente de las actuaciones administrativas, de la sentencia y del relato de las partes, son los siguientes:

(i) En junio del año 2009, luego de advertir que los anticipos del impuesto a las ganancias (basados en los resultados de 2008) serían superiores al impuesto a pagar por ese ejercicio, Siderca solicitó al Fisco la reducción de anticipos, con arreglo al Régimen Opcional de Determinación e Ingreso previsto en el título II de la Resolución General n° 327/1999. Según la nueva estimación, la base de cálculo para los anticipos de ese ejercicio sería de \$529.000.000. El Fisco aprobó esa reducción.

(ii) En febrero de 2010, cuando ya había abonado los anticipos 1 a 8 del Impuesto a las Ganancias en base a la reducción





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V**

aprobada, la empresa realizó una nueva estimación del resultado del ejercicio y de los anticipos correspondientes basado en el balance del ejercicio 2009 ya confeccionado. La nueva base de impuesto a emplear para el cálculo de anticipos en base al balance alcanzó la suma de \$551.646.377,93 (esto es, un monto superior al de la reducción aprobada).

En razón de lo anterior, a fin de evitar el eventual pago de intereses resarcitorios según las previsiones de la RG 327/99, el 09/02/2010 la empresa optó por abonar en forma voluntaria la diferencia de capital entre los anticipos calculados al momento de la solicitud de reducción y los que surgían del cálculo basado en el balance. En ese mismo acto abonó los intereses devengados desde el vencimiento de cada uno de los anticipos.

El Fisco no objetó el ajuste de la reducción.

(iii) En mayo de 2010, al tiempo de presentar la declaración jurada del impuesto para el ejercicio 2009 se conoció el importe del tributo y la base sobre la cual -según entiende la firma- debieron haberse determinado los anticipos.

El importe definitivo del Impuesto a las Ganancias (550.274.431,59) había resultado mayor al monto proyectado al momento de solicitar la reducción de anticipos en junio de 2009, pero menor al que había sido estimado en febrero de 2010, según el balance cerrado del año 2009, por el que se habían ingresado el 09/02/2010 las diferencias por el capital e intereses.

(iv) La empresa entendió que la proyección realizada el 9/02/2010 había sobreestimado el monto del impuesto a ingresar en \$1.371.946,34, lo cual, a su turno, había redundado en un exceso en el pago de intereses por \$113.847,20. La firma consideró que esta última suma fue ingresada en exceso de la obligación legal tributaria determinada en la DDJJ 2009 (según lo previsto en el artículo 20 de la RG 327/99), por lo que, mediante la Reimputación del 15/07/2010, la empresa pretendió cancelar –por la suma de \$ 113.847,20– el Anticipo N°02/2010 del Impuesto a las Ganancias.

(v) Pese a lo anterior, el 13/08/2010 el Fisco intimó a la firma actora a abonar un saldo impago del Anticipo n° 02/2010 del Impuesto a las Ganancias por la suma de \$105.324,53.

(vi) La empresa abonó el monto reclamado con más intereses (20/09/2010), pero interpuso recurso de apelación (art. 74 del reglamento de ejecución de la LPF) contra la intimación, arguyendo que el anticipo n° 02/10 había sido cancelado mediante la reimputación 15/07/2010 (por el pago en exceso de intereses sobre anticipos de



ganancias del 2009) y solicitando el reconocimiento de un crédito por el nuevo pago efectuado.

El 17/10/2012 el Fisco dictó la Resolución n° 120/2012 mediante la cual rechazó el recurso de la actora.

La empresa promovió demanda contenciosa a fin de obtener la declaración de ilegitimidad de aquel acto, la cual tramitó en el expediente n° 59.287/2012.

(vii) El 23/09/2010, previo a recibir una nueva intimación, la actora entendió conveniente abonar de manera espontánea el monto de \$ 8.522,67 (con más \$386,36 por intereses), correspondientes al saldo que, según la opinión de la AFIP, también se encontraría presuntamente impago, por haberse considerado improcedente la reimputación formulada (diferencia entre los \$113.847,20 que la empresa había pretendido reimputar y los \$105.324,53 ya abonados).

Por ese motivo, la empresa dedujo reclamo de repetición con el objetivo de que se le devolviera el monto de 8.522,27 pesos (a su entender, ya cancelado mediante la reimputación del 15/07/2010). El reclamo fue desestimado mediante la Resolución n° 14/2012 del 17/10/2012, del mismo modo que el recurso de reconsideración interpuesto contra este último acto (v. Resolución 27/2014 del 04/04/2014). Contra este último acto la empresa dedujo la demanda contenciosa que tramitó en el expediente n° 20.236/2014.

**IV.-** Que en definitiva, como surge del relato que antecede, de lo que se trata en la especie es de determinar si el pago de intereses por mora en la cancelación de anticipos realizado voluntariamente por la actora al reajustar la proyección del ejercicio 2009 luego de la elaboración de los estados contables (febrero 2010) tuvo base legal y, consecuentemente, el rechazo del reconocimiento de un crédito por ese monto fue legítimo o si, por el contrario, debió reconocerse a la actora ese crédito.

Como se expondrá seguidamente, los actos cuestionados se revelan regulares y la pretensión de la actora no puede ser acogida.

**IV.1.-** Es importante comenzar por recordar 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 (dictamen del MPF al que remitió la Corte en [Fallos 344:1887](#); [Fallos: 319:1245](#); entre otros).





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

La actora solicitó una reducción de los anticipos correspondientes al impuesto a las ganancias, que se calculan sobre el monto del impuesto determinado en el período fiscal inmediato anterior (art. 3, RG 328/99), con arreglo al sistema previsto en el el título II de la Resolución General n° 327/1999, denominado “Régimen Opcional de Determinación e Ingreso”.

Este reglamento prevé que “[c]uando los responsables de ingresar anticipos [...] 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” (art. 15).

Según el artículo 19, “[e]l ingreso de un anticipo en las condiciones previstas en el artículo 17 implicará, automáticamente, el ejercicio de la opción con relación a la totalidad de ellos”.

Se prevé finalmente la consecuencia para el caso de que la reducción redunde en una subestimación: “[l]as diferencias de importes que surjan entre las sumas ingresadas en uso de la opción, y las que hubieran debido pagarse por aplicación de los correspondientes porcentajes - establecidos en los respectivos regímenes- sobre el impuesto real del ejercicio fiscal al que los anticipos se refieren, o el monto que debió anticiparse de no haberse hecho uso de la opción, el que fuera menor, estarán sujetas al pago de los intereses resarcitorios previstos por el artículo 37 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y su modificación” (art. 20).

**IV.2.-** El tribunal cimero ha señalado reiteradamente que los denominados anticipos impositivos -cuya constitucionalidad la Corte ha admitido- constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 28 de la ley 11.683, y su cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto del 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; [306:1970](#); [319:1245](#); entre otros).

Esta individualidad del anticipo con respecto al impuesto base resulta dirimente para la controversia traída a conocimiento del tribunal.

Es que, como se vio, fue la propia empresa la que solicitó la reducción de anticipos en junio de 2009 y que luego, en febrero de 2010, reajustó al alza esa reducción (aunque siguiese estando muy por





debajo de lo que le hubiera correspondido anticipar en base al resultado del ejercicio 2008). El Fisco en ningún momento objetó la reducción inicial, ni reclamó la diferencia (de anticipos e intereses por pago tardío) que la empresa abonó voluntariamente en febrero. Es preciso destacar que la mencionada RG no prevé la posibilidad ni de readecuar una reducción ni de abonar condicionalmente anticipos y/o intereses por su pago tardío. En esas condiciones, sólo cabe entender que la modificación de la reducción realizada por Siderca en febrero de 2010 constituyó una nueva reducción de anticipos en los términos de la RG y que, por eso, el pago de capital e intereses de los anticipos entonces vencidos fue legítimo.

De conformidad con la lógica del sistema del impuesto, la empresa pudo tomar a cuenta la diferencia sobreestimada de anticipos, al momento de la cancelación del tributo finalmente determinado. Pero ello no supone que le sea dable repetir los intereses abonados por el pago tardío de los anticipos. Es que, al decir de la Corte “[l]a 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 [...] 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 reviste” (Fallos: 306:1970). O, en igual sentido, que la falta de pago en término de los anticipos, da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aún en el supuesto de que el gravamen adeudado, según la liquidación final del ejercicio, fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse, sin que obste a ello el hecho de haberse operado el vencimiento del plazo para la presentación de la DDJJ del período ([285:177](#); [Fallos: 303:1496](#), [Fallos: 304:268](#)).

Desde esta perspectiva, resulta evidentemente errada la postura de la actora de considerar que el pago de intereses sobre la diferencia de anticipos (estimada por ella misma) no tuvo base legal porque, en definitiva, el impuesto determinado fue inferior al proyectado que había empleado como base para calcular los anticipos.

En este sentido, la separabilidad de los anticipos y el tributo base ha sido destacada por la Corte al señalar 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 (art. 34, ley cit.). Tampoco sufre modificación por el







Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

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, pues 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 balance impositivo, y no las sumas pagadas en demasía en concepto de anticipos (Fallos 306:1970).

La consecuencia inequívoca de esa individualidad es que el pago tardío de los anticipos que corresponde al contribuyente abonar (y que en el caso fueron establecidos -en dos ocasiones- por la actora [conf. art. 19, 1º párrafo, RG 328/99], sin objeciones del Fisco) genera de por sí la obligación del pago de accesorios, con independencia de si finalmente los anticipos superan la medida del impuesto a ingresar (conf. en sentido similar, Sala III, causa n° 48394/2018 “Molfino Hermanos SA c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento”, [del 7/12/2023](#); entre otros). Allí radica, entonces, la razón de la legitimidad del pago realizado por la actora, lo cual explica la imposibilidad de reconocer el crédito reclamado y obliga a declarar la regularidad de los actos administrativos cuestionados.

**V.-** Que, por las consideraciones que anteceden, propongo al acuerdo, en suma: **1)** Admitir la apelación del Fisco Nacional, dejar sin efecto la sentencia apelada y rechazar la demanda interpuesta; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (art. 68, 1º parte, CPCCN). **ASÍ VOTO.**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto del Dr. Treacy.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE:** **1)** Admitir la apelación del Fisco Nacional, dejar sin efecto la sentencia apelada y rechazar la demanda interpuesta; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (art. 68, 1º parte, CPCCN).

Se deja constancia de que la Vocalía N° 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.



**Guillermo F. TREACY**

**Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

