

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

A fs. 47/49 de los autos principales (a los que se referirán las citas siguientes), el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias 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.

Para así resolver, sostuvo que el planteo de inconstitucionalidad formulado por la ejecutada no había sido efectuado en forma directa contra la validez de una norma, sino que se trataba de una reserva de derechos, sin surgir tampoco, en forma clara y precisa, los motivos que justificarían una declaración de esa índole.

Por otra parte, 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 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).

-II-

Disconforme con ese pronunciamiento, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 52/67 que, denegado a fs. 75, origina esta presentación directa.

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 el 1° 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.

Procuración General de la Nación

Especifica que así lo hizo, canceló ese remanente el 5 de febrero de 2018 y ese día presentó su declaración jurada del periodo fiscal 2017 (cfr. constancia de presentación de fs. 15).

Afirma que su obligación tributaria quedó así 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.

-III-

Liminarmente, no es ocioso recordar que las resoluciones dictadas en los juicios ejecutivos son, por regla, insusceptibles de revisión por la vía del recurso extraordinario, en virtud de que, para ello, se requiere que la sentencia apelada sea definitiva, entendiendo por tal la que pone fin al pleito o causa un gravamen de imposible o insuficiente reparación ulterior, requisito cuya concurrencia no puede obviarse aunque se invoque arbitrariedad, error o violación de garantías constitucionales (Fallos: 325:2839; 331:47; 325:2839, entre otros).

Sin embargo, considero que el remedio federal es formalmente admisible en esta causa, pues lo decidido por el a quo con respecto a la exigibilidad de los intereses resarcitorios aquí reclamados es definitivo y no podrá ser jurídicamente replanteado en un proceso posterior (arg. Fallos: 315:1916 y sus citas, 319:625; A.1054, L.XLII, in re

"Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Carrera Damián Bruno s/ ejecución fiscal", sentencia del 5 de mayo de 2009; A.386, L.XLIV, in re "Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Agumar Servicios Turísticos S.R.L. s/ ejecución fiscal", sentencia del 28 de septiembre de 2010).

Por otra parte, el pronunciamiento ha sido dictado por el superior tribunal de la causa, como resulta del art. 92 de la ley de rito fiscal, tras la modificación introducida en él por la ley 23.658.

Finalmente, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de normas de carácter federal, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-IV-

En cuanto al fondo de la cuestión en debate, estimo oportuno señalar 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.

Como ya sostuvo este Ministerio Público, 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

Procuración General de la Nación

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).

Es por ello que V.E. ha dejado en claro que "...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 (arg. 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). Se agregó 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).

A la luz de esta consolidada doctrina pienso que debe interpretarse el alcance temporal de la facultad conferida por el art. 21 de la ley 11.683 al Fisco para exigir el ingreso de los anticipos. En efecto, como ya señalé, V.E. 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.

Es que no debe olvidarse que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, pero, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no 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, considero 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).

-V-

No escapa a mi estudio que V.E. 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*

Procuración General de la Nación

anticipo, a lo sumo cargando intereses punitorios -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..." (cfr. cons. 3°).

Como puede apreciarse, 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 aquí 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 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 (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, cons. 5°. El subrayado no obra en el original).

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 art. 37 de la ley 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 V.E., no

muta su naturaleza como consecuencia de la posterior determinación del gravamen.

Distinto es 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 aquí reclamados.


-VI-

Por lo expuesto, pienso que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto, revocar la sentencia y devolver las actuaciones para que se dicte un nuevo pronunciamiento conforme a lo antes expresado.

Buenos Aires, 21 de octubre de 2019.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación