

Intereses sobre anticipos de impuesto a las ganancias. ¿Procedencia o improcedencia?

Autor: Oscar A. Fernández

Contador Público UBA.

Especialista en Derecho Tributario Facultad de Derecho Universidad Austral.

Posgrado en Derecho Tributario Facultad de Derecho Universidad de Salamanca España.

Introducción

La cuestión sometida a estudio está referida a la procedencia del reclamo de intereses sobre anticipos de impuestos no ingresados oportunamente, luego de presentada la declaración jurada del impuesto.

Análisis de la cuestión sometida a estudio, a la luz de recientes sentencias de la C.N.C.A.F.

La normativa legal.

Como cuestión previa debemos recurrir al texto del art. 21 de la ley 11.683 (t.o.1998), donde literalmente se establece que:

*“**Art. 21** - 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.

Facúltase 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”. (la redacción del presente artículo proviene del año 1990).

Por lo tanto, por imperio legal, la AFIP, puede exigir el ingreso de los anticipos, hasta la fecha de vencimiento establecida para la presentación de la

declaración jurada del impuesto, o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, **la que fuera posterior**.

Como se puede ver la norma nada dice respecto de los intereses.

Análisis de la cuestión sometida a debate.

Pensemos que el contribuyente no ingresó oportunamente los anticipos y a la fecha de vencimiento de la declaración jurada, presenta la misma en legal tiempo y forma.

Se pueden presentar tres situaciones:

- a) Que la declaración jurada arroje saldo de impuesto “cero” (poco probable).
- b) Que la declaración jurada arroje saldo de impuesto a favor del fisco.
- c) Que la declaración jurada arroje saldo a favor del contribuyente.

En los tres casos, resulta cristalino, con el texto del art. 21 de la ley 11.683, que el fisco no tiene derecho a reclamar el importe de los anticipos no ingresados.

En el caso b) obviamente el contribuyente debe ingresar el saldo de impuesto determinado a favor del fisco, en el cual se encuentran subsumidos los importes de capital de los anticipos no ingresados.

Los intereses sobre los anticipos no ingresados.

Debemos preguntarnos entonces, frente al texto del art. 21 de la ley 11.683 (t.o.1998), donde no se hace mención alguna a los intereses, si el organismo recaudador tiene facultades legales para reclamar intereses sobre el importe de capital de los anticipos no ingresados.

Reciente sentencia de la Sala V de la C.N.A.C.A.F.

Con fecha 4.12.2018, en autos “Pistrelli, Henry Martín Asesores SRL”, se expidió la sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Se trataba de los intereses resarcitorios correspondientes al anticipo nº 9 de impuesto a las ganancias por \$ 184.894,78 (Res. 66/2015).

Sostienen literalmente los camaristas de la sala V, en su sentencia que:

*“II.-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 aparece como una **obligación accesoria y dependiente de una principal** que se sustenta en la existencia de una obligación futura.- (el destacado es nuestro).*

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.

III.-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.

IV.-Que a lo ya dicho, corresponde reiterar 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.

V.-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.

VI.-Que 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.

VII.-Que, 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”.

Destaquemos algunas cuestiones:

Los anticipos son “obligaciones de cumplimiento independiente”.

Los anticipos son “obligaciones accesorias y dependientes de una principal”.

Los anticipos “dejan de ser exigibles cuando se presenta la declaración jurada”.

Respecto del anticipo nº 9 “no existió un incumplimiento, el mismo quedo subsumido en la declaración jurada”

Respecto del anticipo nº 9 “no hubo mora imputable a la actora, ni existió perjuicio fiscal derivado de una falta de pago”.

Respecto de la procedencia de los intereses, “si no existe obligación de pagar el anticipo, tampoco existe mora” y los intereses “no pueden ser liquidados”.

La Sala I de la C.N.A.C.A.F. opina lo contrario.

Con fecha 9.8.2018, en autos “Pistrelli, Henry Martín Asesores SRL”, se expidió la sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Se trataba de los intereses resarcitorios correspondientes al anticipo n° 9 de impuesto a las ganancias del período fiscal 2014 por \$ 67.254,85 (Res. 40/2015).

La firma había ingresado en tiempo y forma los anticipos n° 1 a 8 del periodo fiscal 2014 de impuesto a las ganancias.

Luego antes del vencimiento de la declaración jurada de impuesto a las ganancias del período 2014, presento la misma, es decir en forma anticipada, la cual arrojó saldo a favor del contribuyente y no ingresó el anticipo n° 9.

Sostienen literalmente, los camaristas de la sala I, que:

*“V.- En este sentido, debe adelantarse que el reclamo de la actora no puede tener favorable acogida. En efecto, **los anticipos son obligaciones autónomas, que deben ser ingresadas independientemente del saldo que en definitiva arroje la presentación de la declaración jurada** del impuesto en trato. (el destacado es nuestro).*

*Ello es así, porque **el régimen de anticipos**, regulado por el art. 21 de la ley 11.683 y la Resolución General (AFIP) n° 327/99 - cuya finalidad, entre otras cosas, es allegar recursos al erario público- **no puede ser modificado por el adelanto por parte del contribuyente de la presentación de la declaración jurada**, ya que no existe previsión legal que ampare una pretensión de este estilo. (el destacado es nuestro).*

En este sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha 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, corresponde concluir 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**. (el destacado es nuestro).*

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.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el recurso impetrado y confirmar el pronunciamiento en crisis, con costas a la vencida.

VI.- Sólo a mayor abundamiento, debe señalarse que para sortear las situaciones inequitativas que dice atravesar la actora el régimen aplicable - conforme se desprende del art. 15 y concordantes de la RG 327- otorga las herramientas necesarias para que el contribuyente adecue los anticipos a la realidad económica existente a la fecha de pago y no lo hizo.

VII.- Finalmente el agravio relativo a la liquidación de intereses resarcitorios practicada por el Fisco también debe ser desestimado.

*En efecto, la liquidación fue efectuada en un todo de acuerdo con lo preceptuado por el art. 21 de la ley 11.683, esto es, **desde la fecha de vencimiento del anticipo n° 9 hasta la fecha del vencimiento general del impuesto**". (el destacado es nuestro).*

Destaquemos algunas cuestiones:

Los anticipos "son obligaciones autónomas".

Los anticipos "deben ingresarse independientemente del saldo que arroje la declaración jurada".

El régimen de anticipos "no puede ser modificado por el adelanto de la presentación de la declaración jurada".

La presentación adelantada de la declaración jurada, no tiene "poder cancelatorio respecto del régimen de anticipos".

Como no se determinó ni ingresó el anticipo n° 9 del período fiscal 2014, "la liquidación de intereses se ajusta a derecho".

Los intereses corresponden "desde la fecha de vencimiento del anticipo n° 9 , hasta la fecha de vencimiento general para la presentación de la declaración jurada".

La opinión de la C.S.J.N.

La actual redacción del art. 21 de la ley 11.683 (t.o.1998), es del año 1990, no obstante lo expuesto deviene oportuno recordar dos fallos de nuestro máximo tribunal de justicia (uno de ellos del año 1980 y el otro del año 1981).

La C.S.J.N. en autos "**Francisco Vicente Damiano SA**" de fecha 6.10.1981, literalmente sentenció que:

“3º) Que los anticipos a los que se refiere el art. 28 de la ley 11683 **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). (el destacado es nuestro).

4º) Que ello es así, con sustento en la naturaleza jurídica atribuida a los anticipos y teniendo en cuenta la ausencia de toda norma en el ordenamiento tributario que exonere de los mismos en caso de verificarse la situación descripta "supra", pues los preceptos en cuestión deben interpretarse de acuerdo con su finalidad y significación económica, dado que estos aspectos prevalecen sobre las normas, conceptos y términos del derecho privado (art. 11 de la ley citada); en tales condiciones, la solución alcanzada con base en la ley impositiva conduce a resguardar la naturaleza reconocida a los anticipos y los fines tenidos en mira al instituirse aquéllos (Fallos: 302:504) a la vez que 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.

5º) Que a la conclusión precedente no obsta 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. 28, 1º párr.), 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 imposables, 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, cap. IV de la ley 11683, 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. 42, su inobservancia acarrea**". (el destacado es nuestro).

Destaquemos algunas cuestiones:

Los anticipos son "obligaciones de cumplimiento independiente".

La falta de pago de los anticipos "da lugar a la aplicación de los intereses resarcitorios, aunque la declaración jurada arroje saldo a favor del contribuyente".

Luego de vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada, “el fisco no puede reclamar los anticipos”.

La presentación de la declaración jurada “no altera la situación originada por la mora por la falta de ingreso de los anticipos”.

Al tener los anticipos el carácter de “obligaciones de cumplimiento independiente”, la falta de ingreso de los mismos “deja incólumes los efectos respecto de los intereses resarcitorios”.

La C.S.J.N. en autos “**Cristalería de Cuyo SA**” de fecha 8.6.1980, determinó que:

Los intereses resarcitorios sobre los anticipos no ingresados, corresponden aunque la declaración jurada haya arrojado saldo a favor del contribuyente.

La instrucción general 342/1982 de la D.G.I.

“En virtud del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 6 de octubre de 1981 recaído en autos: “Francisco Vicente Damiano S.A. s/apelación”, en relación con los anticipos y los intereses resarcitorios que pudieran corresponder, se instruye a las dependencias de la Dirección General lo siguiente:

a) los anticipos podrán exigirse hasta el vencimiento del plazo general, con prescindencia de que el contribuyente y/o responsable presentare la declaración jurada respectiva y, en su caso, con abstracción del resultado que arrojaré la misma;

b) 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, con prescindencia de que el contribuyente y/o responsable presentare la declaración jurada y, en su caso, con abstracción del resultado que arrojaré la misma;”

Conclusiones

Desde nuestro punto de vista se debe separar claramente dos situaciones bien diferenciadas:

La primera: No se ingresa un anticipo cuyo vencimiento operó ANTES de la presentación de la declaración jurada.

Con la presentación de la declaración jurada, el monto del anticipo no ingresado queda subsumido en el saldo de la declaración jurada, y el fisco carece de facultades para exigir el importe de capital del anticipo no ingresado.

Pero si corresponde el ingreso de los intereses resarcitorios desde la fecha de vencimiento del anticipo hasta la fecha de presentación de la declaración jurada.

La segunda: No se ingresa un anticipo cuyo vencimiento operó DESPUES de la presentación de la declaración jurada.

En ese caso no corresponde el ingreso de los intereses resarcitorios, si bien la Sala I de la C.A.C.A.F. opina lo contrario.