

REPARTIDORES DE KEROSENE DE YACIMIENTOS PETROLIFEROS
FISCALES DE CORDOBA V. DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

RECURSO EXTRAORDINARIO: Requisitos propios. Cuestión federal. Cuestiones federales simples. Interpretación de las leyes federales.

Procede el recurso extraordinario cuando se cuestiona el alcance asignado a disposiciones de naturaleza federal —arts. 28, 42, 115, 117 y 120 de la ley 11.683 (t.o. 1978)— y lo resuelto ha sido contrario a las pretensiones de la recurrente.

IMPUESTO: Principios generales.

Los denominados anticipos impositivos, constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 28 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.

IMPUESTO: Principios generales.

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

IMPUESTO: Principios generales.

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 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.

DICTAMEN DEL PROCURADOR FISCAL DE LA CORTE SUPREMA

Suprema Corte:

Contra la sentencia de la Sala Civil y Comercial de la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Córdoba, que revocó la de primera instancia e hizo lugar a la demanda de repetición de actualización e intereses sobre anticipos, rubros abonados a requerimiento de la Dirección General Impositiva, dedujo ésta recurso extraordinario, el que fue concedido a fs. 134.

Para arribar a la decisión que se impugna, aun cuando la doctrina de los precedentes que se citan en el fallo pueda considerarse contradictoria respecto de la solución final, estimo que el a quo ha hecho aplicación del principio de la caducidad en materia de anticipos y accesorios que no son exigidos por el organismo recaudador con anterioridad al vencimiento del plazo general del gravamen.

La recurrente entiende, en lo esencial, que la Cámara ha efectuado una incorrecta interpretación de los arts. 28, 42, 115, 117 y 120 de la Ley 11.683 (t. o. en 1978). Estima aplicable al caso la doctrina sentada por la Corte, en su anterior composición, en las causas de Fallos: 303:1496 (Arenera Puerto Nuevo S.A.C.I.I. y A., y Francisco Vicente Daniano S.A.) y 1500 (Dirección General Impositiva c/Cimayco S.A.).

A mi entender, el recurso extraordinario deducido es procedente desde el punto de vista formal, en la medida en que se cuestiona el alcance asignado a disposiciones de naturaleza federal y lo resuelto ha sido contrario a las pretensiones de la recurrente.

I

El problema atinente a la actualización e intereses sobre anticipos no ingresados e ingresados fuera de término, ha dado lugar a diversas posturas reflejadas en precedentes del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Justicia Federal y motivó los pronunciamientos de V. E. que se invocan en el remedio federal interpuesto, en los que se reitera la opinión sentada con anterioridad en Fallos: 302:504 (S. A. Cristalería de Cuyo c/D.G.I.), con el siguiente alcance:

A) Es procedente la devolución de las sumas ingresadas por actualización monetaria cuando el impuesto liquidado al final del ejercicio resulta menor que el determinado en su curso, por aplicación de lo dispuesto en el art. 121 de la ley 11.683, t. o. en 1978 (Considerando 4º).

B) La falta de ingreso en término de los anticipos da lugar a la aplicación de los intereses del art. 42 de la ley 11.683, cualquiera fuere el resultado final del período, toda vez que en punto a tales accesorios, la ley de la materia no consagra en forma específica una solución idéntica a la de la actualización (considerando 5º).

Si bien estos principios fueron sostenidos con relación al Impuesto al Valor Agregado, su aplicación se tornó extensiva a los impuestos a las Ganancias y Capitales.

En mi opinión, la relevancia de los intereses y principios en juego, autorizan un nuevo examen del problema para determinar si dicho criterio debe ser mantenido, máxime cuando este Ministerio Público no emitió opinión en ningún precedente sobre la cuestión de fondo.

II

El art. 28 de la ley 11.683 (t. o. en 1978) faculta a la Dirección General para exigir, hasta el vencimiento del plazo general, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar al término de aquél, importes que deberán ser fijados de acuerdo a los límites previstos en el mismo artículo.

Al emitir opinión en la causa F. 17 "Fisco Nacional c/Carbocomet S.A.I.C.I. y F. s/Ejecución Fiscal", con fecha 22 de mayo de 1984, recordé que el Tribunal tenía señalado que tales anticipos, cuya constitucionalidad había sido reconocida anteriormente, constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, cuya falta de ingreso en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios (Fallos: 285: 177), sin que ello implique perder de vista que se trata de pagos a cuenta del tributo que, al final del período fiscal, pueda corresponder.

Con ello he querido poner de manifiesto que si bien poseen individualidad propia, ésta es relativa, se encuentra limitada por el vencimiento del plazo general del impuesto y cobra importancia a los efec-

tos de la exigibilidad de dichos anticipos. Cuando acontece aquella circunstancia esa individualidad se pierde, el derecho del Fisco es, entonces, un derecho al cobro del impuesto que resulte de la declaración jurada que presente el contribuyente o de la determinación de oficio, es más, el mecanismo del art. 38 de la ley de Procedimientos Tributarios reafirma esta inteligencia, a mi entender, al dotar al Fisco de un instrumento que el legislador consideró idóneo para obtener del sujeto pasivo la liquidación del tributo y, en su defecto, el ingreso de su monto presunto por la vía ejecutiva. Ello resalta que a partir del vencimiento del plazo general el interés del Fisco sólo puede recaer sobre el gravamen que surja al final del período, con el perfeccionamiento del hecho imponible.

El instituto aquí analizado, es sólo un pago a cuenta de una obligación que sobre el sujeto pasivo en virtud de la presunción de continuidad de la capacidad contributiva, presunción que en los impuestos como el aplicado en el *sub lite*, de los denominados de período, sólo adquirirá certeza al completarse el hecho imponible; éste es, a mi juicio, el punto esencial para la correcta solución del problema.

En efecto, admitido que la individualidad de los anticipos se pierde al vencimiento del plazo general del gravamen y que a partir de ese momento el Fisco no puede pretender pagos a cuenta, sino el ingreso del impuesto real adeudado por el contribuyente, ello no implica, sin más consideración, que los accesorios sigan la suerte del principal. Hay aquí una excepción al principio de accesoriedad que se encuentra impuesta expresamente por los arts. 42, 116 y 121 de la ley 11.683 (t. o. en 1978) y que determinan, ante el ingreso tardío o falta de ingreso del anticipo, el pago de intereses y de actualización sobre la base del impuesto concreto que resulte al finalizar el período.

III

Esta solución, implica considerar por separado el problema de la actualización y de los intereses. Respecto del primer punto, ella ha sido consagrada en el caso de Fallos: 302:504 en la medida en que la misma se encuentra establecida en el art. 121 de la ley 11.683, según el cual la actualización correspondiente a los anticipos no constituye crédito a

favor del contribuyente contra la deuda del tributo al vencimiento de éste, salvo en los supuestos en que el mismo no fuera adeudado.

Lo expuesto no implica otra cosa que reconocer el carácter de obligación sujeta a condición resolutoria del rubro aquí analizado. Ello es coherente con el funcionamiento del sistema de anticipos tal como lo regulan las resoluciones 1787 para el impuesto a las Ganancias y 1878 para el impuesto a los Capitales. Del contenido de estas normas puede extraerse el carácter de mera presunción de continuidad de la capacidad contributiva sobre la que se funda el instituto en examen, y surge también con claridad, según pienso, el papel de hecho condicionante del impuesto definitivamente liquidado al final del período. La magnitud de éste, aunque estimada, habrá de dar en definitiva la medida de los pagos a cuenta, a punto tal que esa normativa autoriza a los contribuyentes a prescindir de los datos económicos del período base, para fundar sus estimaciones en aquel al que se imputará el tributo. No puede decirse que el sistema en cuestión permita al sujeto pasivo desvirtuar la presunción del Fisco, ya que sólo la reemplazará por su propia presunción de ese resultado. Es que el pago a cuenta no constituye un fin en sí mismo, sino que está orientado a la satisfacción proporcionalmente anticipada del impuesto final, y si bien en materia de actualización este principio está consagrado por el art. 121, en rigor encuentra debido fundamento en los motivos que he expuesto y en los que analizaré en el acápite IV, por lo que su aplicación al caso de autos sería procedente aun, en el supuesto de silencio de la ley 11.683.

De allí se sigue que la falta de una solución similar para el tema de los intereses resarcitorios no es suficiente para excluir respecto de ellos una solución idéntica a la aplicada para la actualización. Su exigibilidad se encuentra también sujeta a la condición resolutoria de no existir el gravamen o de existir en una medida menor a lo estimado, y el acaecimiento del hecho condicionante produce la extinción retroactiva de los derechos del Fisco sujetos a esa modalidad.

IV

En ese orden de ideas, dije antes que los anticipos constituían pagos a cuenta del tributo, que el legislador autoriza al Fisco a recaudar antes de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades inme-

diatas del Estado. Para ello se funda en la existencia de una presunción de continuidad en la capacidad contributiva: podría decirse que alguien es deudor sin ser aun, en un sentido estricto, contribuyente, en cuanto no se ha verificado a su respecto el hecho imponible.

Pero dicha situación es meramente provisional, los pagos a cuenta efectuados no revisten carácter definitivo, sino que están supeditados al resultado efectivo que arroje el período fiscal de que se trata. No podría ser de otra manera, pues si se pretendiera ver como consecuencia del cumplimiento o incumplimiento de tales obligaciones condicionales, derechos de naturaleza estrictamente patrimonial definitivamente incorporados en cabeza del Estado, ello implicaría perder de vista el principio de la capacidad contributiva como fundamento de la tributación y el de la legalidad del impuesto.

En efecto, 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, deben respetar el pago de determinados gravámenes

Pero no es menos cierto que 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, en una efectiva exteriorización de la capacidad contributiva.

Ello no puede desconocerse, y si no se verifica el hecho imponible o acontece en menor medida que la estimada, los pagos a cuenta en cuanto exceden dicha medida carecen de causa y la porción de impuestos que queda retroactivamente sin causa no puede generar accesorio alguno, sea actualización o intereses resarcitorios, pues debe considerarse que el Fisco nunca tuvo derecho a tales ingresos.

De lo contrario, si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero, que genera intereses sobre una presunta manifestación de riqueza luego desvirtuada, estimo que las bases éticas del derecho de recaudar se verán distorsionadas.

Por último, el argumento según el cual la solución de Fallos: 302:504 impide otorgar al contribuyente que no cumple con sus obligaciones un beneficio del que no gozan quienes la observaran con arreglo a las leyes que gobiernan la materia, consistente en el uso del capital por el período de devolución de las sumas ingresadas en exceso, en principio posterior al vencimiento general (Fallos 303:1496 considerando 4º) no resulta suficiente para descartar la solución propugnada.

Así lo considero, toda vez que si bien no se me escapa que ello genera una situación de desigualdad entre ambos sujetos, el argumento sólo puede ser válido en la medida en que se aclare cuál de las situaciones es jurídicamente disvaliosa. En tal orden de ideas, no puede dejar de reconocerse que dicha calidad, recae, indiscutiblemente, sobre quien se vio obligado a adelantar al Fisco una suma de dinero a cuenta de un tributo, respecto del cual el hecho imponible no se perfeccionó posteriormente o acaeció en una medida menor de la esperada.

Que ese pago sin causa no origine otra consecuencia que el nacimiento de un crédito contra el órgano recaudador al vencimiento del plazo general del gravamen, lo cual en cierta forma es lógico a la luz del beneficio otorgado por las resoluciones 1787 y 1878, no puede invocarse para legitimar el requerimiento de intereses sobre un impuesto en definitiva no debido.

Las razones expuestas, me llevan a opinar que corresponde revocar el pronunciamiento atacado y devolver las actuaciones al tribunal de origen para que, por donde corresponda, se dicte uno nuevo con arreglo a la doctrina que antecede. Buenos Aires, 28 de mayo de 1984. *José Augusto Lapierre*.

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 13 de diciembre de 1984.

Vistos los autos: “Repartidores de Kerosene de Y.P.F. de Córdoba c/Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) s/repetición (Impuesto a los capitales)”.

Considerando:

1º) Que la Sala en lo Civil y Comercial de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, revocó la sentencia de primera instancia e hizo lugar a la demanda de repetición promovida por Repartidores de Kerosene de Y.P.F. de Córdoba S.R.L., condenando a la Dirección General Impositiva a restituir a dicha firma las sumas abonadas en concepto de actualización monetaria e intereses resarcitorios por la falta de pago en término de los anticipos del impuesto sobre los capitales y patrimonios, correspondientes a los ejercicios 1977, 1978 y 1979.

2º) Que el tribunal de alzada sustentó su decisión en que frente a la falta de requerimiento de los anticipos antes del vencimiento general fijado para el pago del tributo, caducó la facultad del organismo fiscal para exigirlos, y por ende tampoco pudo válidamente reclamar los accesorios originados en la falta de ingreso oportuno de aquéllos.

3º) Que contra dicho fallo, la Dirección General Impositiva interpuso recurso extraordinario, que fue concedido por el a quo, y que es procedente tal como lo ha dictaminado el señor Procurador Fiscal en términos que se dan por reproducidos *brevitatis causa*.

4º) Que los denominados anticipos impositivos, cuya constitucionalidad ha sido admitida por la Corte (Fallos: 235:787), constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 28 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" (Fallos: 285:177). 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.), 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 (Fallos: 302:504; 303:1496), 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 balance impositivo, y no las sumas pagadas en demasía en concepto de anticipos.

5º) Que, por lo expuesto, cabe concluir 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 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.

6º) Que en los períodos de que trata el *sub examine*, la actora resultó deudora del impuesto sobre los capitales y patrimonios por un monto mayor que las sumas que debió ingresar en concepto de anticipos, según surge de los antecedentes agregados por cuerda al principal, por lo que se torna abstracto emitir pronunciamiento acerca de la base a computar para la liquidación de los intereses y del reajuste mencionados.

Por ello, y lo dictaminado en sentido concordante por el señor Procurador Fiscal, se revoca la sentencia de fs. 105/109 y se rechaza la demanda (art. 16, 2ª parte, de la ley 48). Con costas.

GENARO R. CARRIÓ — JOSÉ SEVERO CABALLERO — AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO — ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI.

FRANCISCO JUAN ESNAOLA v. GIMENEZ ZAPIOLA VIVIENDAS S.A.

RECURSO EXTRAORDINARIO: Requisitos formales. Interposición del recurso. Fundamento.

Es improcedente el recurso extraordinario contra la sentencia que confirmó la inconstitucionalidad de la circular R. F. 202 del Banco Central