

Pago provisorio de impuestos vencidos

Art. 31, Ley 11.683 (t.o. 1998)

Dra. Paula Andrea Ataria

| | |
|---|----|
| 1. INTRODUCCIÓN | 3 |
| 2. EL SISTEMA DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN NUESTRO PAÍS..... | 4 |
| 3. EL PAGO PROVISORIO DE IMPUESTOS VENCIDOS | 5 |
| 3.1. NATURALEZA: PAGO A CUENTA..... | 6 |
| 3.2. RELACIÓN CON OTROS INGRESOS A CUENTA..... | 6 |
| 3.3. LA PRESUNCIÓN DE CONTINUIDAD DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA | 7 |
| 3.4. LIBRE ELECCIÓN DEL PERÍODO BASE POR PARTE DE A.F.I.P. PAUTAS..... | 8 |
| 3.5. OTROS ASPECTOS..... | 9 |
| 4. DESCRIPCIÓN DEL MECANISMO DE APLICACIÓN | 10 |
| 4.1. EMPLAZAMIENTO ADMINISTRATIVO | 10 |
| 4.2. JUICIO DE EJECUCIÓN. PAUTAS PARA LA EJECUCIÓN FISCAL | 11 |
| 5. RESEÑA DE JURISPRUDENCIA | 13 |
| 6. ALGUNOS INTERROGANTES QUE SURGEN DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA..... | 14 |
| 7. CONCLUSIÓN | 15 |
| 8. BIBLIOGRAFÍA..... | 16 |

Fecha de Publicación: 30/09/2013

1. INTRODUCCIÓN

La figura del “pago provisorio de impuestos vencidos”, que surge del artículo 31 de la Ley N° 11.683, es una herramienta que posee la Administración Tributaria de nuestro país, a los fines de exigir a aquellos contribuyentes que no han cumplido con su obligación de presentar sus declaraciones juradas impositivas, un importe equivalente al impuesto ingresado en declaraciones juradas presentadas con anterioridad, correspondientes a períodos fiscales no prescriptos. En efecto, el citado artículo dice textualmente:

Art. 31 – “En los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales y la Administración Federal de Ingresos Públicos conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar gravamen en períodos anteriores, los emplazará para que dentro de un término de 15 (quince) días presenten las declaraciones juradas e ingresen el tributo correspondiente. Si dentro de dicho plazo los responsables no regularizan su situación, la Administración Federal sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda abonar, de una suma equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualquiera de los períodos no prescriptos, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones. La Administración Federal queda facultada a actualizar los valores respectivos sobre la base de la variación del índice de precios al por mayor, nivel general.

Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la Administración Federal de Ingresos Públicos no estará obligada a considerar la reclamación del contribuyente contra el importe requerido sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses que correspondan”.

Tal como ha hecho notar la doctrina, la disposición sobre la cual versa el presente, es de neto corte recaudatorio; basada en una presunción legal de continuidad de la capacidad contributiva del contribuyente –que fuera exteriorizada en declaraciones juradas presentadas anteriormente por él–.

Aunque la doctrina en los últimos años no se ha ocupado en demasía de este tema, el mismo está plenamente latente para la A.F.I.P. - D.G.I. Prueba de ello es que, en todas las intimaciones que el citado organismo emite ante la falta de presentación de declaraciones juradas en término, amenaza en caso de su incumplimiento, con la aplicación, entre otros, del referido art. 31 de la ley de procedimiento fiscal.

Es por ello, que el enfoque de este trabajo será analizar esta figura desde la óptica de la defensa que puede ejercer el contribuyente afectado a la luz de la jurisprudencia existente al respecto.

2. EL SISTEMA DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN NUESTRO PAÍS

El nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando se verifica el hecho imponible (que debe surgir de una previsión legal, de acuerdo al principio de legalidad) en cabeza del sujeto pasivo; y no como consecuencia de la determinación, la cual es meramente declarativa y no es constitutiva de aquella.

Conforme la legislación nacional argentina en materia tributaria, la regla general es que el contribuyente o responsable presente, bajo su responsabilidad, sus declaraciones juradas -donde exterioriza su obligación tributaria- en la forma y plazos que establezca la A.F.I.P., conforme lo dispuesto por los artículos 11 y 13 de la Ley 11.683 (t.o. 1998); no obstante las facultades de verificación que posee sobre aquellas el citado organismo fiscal.

Ante la falta de presentación de las aludidas declaraciones juradas, o si resultan impugnables las presentadas, la A.F.I.P.¹ (1) puede iniciar un procedimiento de determinación de oficio, a los fines de determinar la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y liquidar el gravamen, de corresponder². Cabe destacar que, a lo largo de dicho procedimiento, el contribuyente podrá presentar su descargo pertinente, ofrecer las pruebas que hagan a su defensa, teniendo por lo tanto el derecho a ser oído, etc., es decir que podrá ejercer su derecho de defensa. A su vez, si a raíz de ese proceso resultara una resolución del organismo administrativo de determinación de oficio, la misma podrá ser apelada por el contribuyente a través de la vía recursiva de apelación al T.F.N.³ o del recurso de reconsideración ante el superior⁴.

Adicionalmente, no obstante lo mencionado precedentemente, ante la falta de presentación de las declaraciones juradas, la Administración Tributaria Nacional está facultada (además de imponer la sanción de multa automática), para cobrar judicialmente con celeridad el denominado “pago provisorio de impuestos vencidos”, tema sobre el cual versa el presente trabajo.

Nótese que, junto a la vía de determinación de oficio, la A.F.I.P. tiene entonces la opción de ejecutar judicialmente un monto en concepto de pago provisorio de impuestos vencidos.

¹ Administración Federal de Ingresos Públicos.

² Regulado en los artículos 16 a 19, inclusive de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998).

³ Tribunal Fiscal de la Nación.

⁴ Conforme el art. 76 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998).

3. EL PAGO PROVISORIO DE IMPUESTOS VENCIDOS

Tal como manifestamos en I. INTRODUCCIÓN, a través del artículo 31⁵ de la ley de procedimiento tributario, se faculta a la A.F.I.P., ante la falta de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente una vez vencido el plazo respectivo, a requerir el cobro vía judicial de una suma de dinero equivalente al tributo declarado o determinado por el contribuyente respecto de cualquiera de los períodos no prescriptos, en concepto de “pago provisorio de impuestos vencidos”; dadas ciertas circunstancias.

En efecto, para que la A.F.I.P. “dispare” el referido “pago provisorio de impuestos vencidos” deben cumplimentarse los siguientes requisitos, en forma secuencial:

1ro.) Que el contribuyente no haya presentado su declaración jurada una vez vencido el plazo para hacerlo;

2do.) Que la AFIP “... conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar gravamen en períodos anteriores...”⁶;

3ro.) Que se lo intime al contribuyente para que dentro de un plazo de quince (15) días, regularice su situación presentando la declaración jurada, e ingresando el pago, de corresponder;

4to.) Que el contribuyente, transcurrido el plazo mencionado en el punto anterior, no haya regularizado su situación.

A su vez, la jurisprudencia ha incorporado como requisito esencial para la aplicación de esta figura, que exista deuda tributaria exigible en cabeza del contribuyente⁷.

Así lo señalan Buitrago junto a otros autores⁸, cuando dicen que el artículo 31 establece “... un procedimiento especial para el cobro judicial de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en los casos en que los mismos: 1) no hayan presentado declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales, 2) exista deuda tributaria exigible en cabeza de los mismos, 3) la AFIP conozca por declaraciones juradas o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar por períodos anteriores, y por último 4) que haya existido intimación al contribuyente para que pague y presente declaración jurada dentro del término de 15 (quince) días, y la misma no haya sido cumplida”.

Una vez cumplimentados los requisitos mencionados y formalizados los pasos enunciados precedentemente, sin haber logrado que el contribuyente presente la mentada declaración jurada objeto de la intimación; el

⁵ El art. 31 se encuentra ubicado dentro del capítulo IV denominado “Del Pago” del Título I de la Ley 11.683 (t.o. 1998).

⁶ Parte pertinente del Art. 31 de la Ley 11.683.

⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Covial Constructora, Vial, Industrial, Comercial, Agropecuaria, Inmobiliaria y Financiera S.A., 21/7/1981. Errepar Procedimiento Fiscal TII pág. 312.006.002 D.F. T° XXXI pág 469. Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Fisco Nacional (D.G.I.) c/Cuesta y Cía. S.A.”, 9/8/1983.

⁸ Buitrago, Ignacio J., Guzmán Laura A. y Sánchez Succar María A., “Procedimiento fiscal”, Editoria Errepar. Año 2001.

fisco estaría habilitado para utilizar esta herramienta que, barre con principios y garantías constitucionales, fundamentalmente con el principio de capacidad contributiva y con el derecho de defensa en juicio.

3.1. NATURALEZA: PAGO A CUENTA

Tal como surge de la propia norma bajo análisis, el pago provisorio de impuestos vencidos, es un pago a cuenta. En efecto aquella dice: "... la Administración Federal sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda abonar...". Su mismo nombre también lo indica, es un pago provisorio.

Consecuentemente, el contribuyente que fue objeto de ejecución fiscal por aplicación de la norma mencionada precedentemente, recién estará liberado de cumplir con su obligación tributaria, una vez que haya regularizado su situación vía presentación de la declaración jurada reclamada, imputando allí el mencionado pago a cuenta; o en su defecto, una vez que la A.F.I.P. le determine de oficio dicha obligación tributaria.

Esta naturaleza es reconocida sin discusión por la doctrina especializada: "El pago que la autoridad fiscal obtiene mediante la ejecución de las cifras calculadas de acuerdo al procedimiento establecido en este artículo, ostenta la naturaleza de un pago a cuenta de la obligación tributaria definitiva. Es decir, dicho pago no adquiere los efectos liberatorios del pago, en virtud de consistir en un pago provisorio, cuya virtualidad para cancelar la deuda tributaria del contribuyente está condicionada al monto que arroje la obligación tributaria definitiva que el fisco debe determinar mediante el procedimiento de determinación de oficio⁹...".

3.2. RELACIÓN CON OTROS INGRESOS A CUENTA

A través de la Instrucción N° 191/77, la DGI ha previsto el tratamiento de otros pagos a cuenta, indicando que:

"Cuando se trate de librar boleta de deuda por art. 38 de la ley 11.683 (t.o. 1974 y modif.), deberán tomarse en consideración los ingresos en concepto de anticipos, posiciones mensuales, retenciones y otros pagos a cuenta que se hubieran realizado con imputación al respectivo período fiscal. Ello en virtud de que tales ingresos, al igual que el referido pago provisorio del artículo 38, participan de una misma naturaleza jurídica y se fundan en una misma presunción implícita sobre la capacidad contributiva del sujeto obligado.

La presente deja sin efecto lo dispuesto por la instrucción 152 de fecha 29/4/1976¹⁰".

⁹ Díaz Sieiro, Horacio; Veljanovich, Rodolfo Diego y Bergroth, Leonardo. "Procedimiento tributario". Ediciones. Macchi.

¹⁰ La instrucción (DGI) 152 establecía que no son computables contra la deuda que resulte por aplicación de lo dispuesto en el artículo 38 de la ley 11.683 (t.o. 1974 y mod.) - hoy artículo 31 de la ley 11.683 (t.o. 1998) los pagos a cuenta –cualquiera sea su causa– que hubiere efectuado el contribuyente en el período fiscal (vgr. anticipos, retenciones).

Respecto a la instrucción 191/77, dice Folco, que: "...Esto es así, en virtud de que tales ingresos participan al igual que el pago provisorio en análisis, de la misma naturaleza jurídica, fundados en una misma presunción implícita sobre la capacidad contributiva del sujeto obligado". Luego, el mismo autor señala, refiriéndose al Dictamen DGI N° 12/95 DAL de fecha 22/05/1995: "Posteriormente, el Fisco ratificó dicho criterio, afirmando que si la Dirección no tomara en consideración los pagos a cuenta efectuados por el período del reclamo, estaría excediendo la facultad acordada por el citado artículo ya que en ese caso la pretensión fiscal sumaría a los ingresos a cuenta ya percibidos la totalidad de la obligación fiscal del período base"¹¹.

3.3. LA PRESUNCIÓN DE CONTINUIDAD DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La norma objeto del presente, se basa en la presunción de continuidad de la capacidad contributiva del contribuyente. Obsérvese que, la parte pertinente del artículo 31 reza (el resaltado es nuestro): "... la Administración Federal de Ingresos Públicos conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar gravamen en períodos anteriores...".

Refiriéndose al pago provisorio de impuesto vencidos, los autores Susana Navarrine y Rubén Asorey señalan: "La Ley propone, con el único objetivo de una pronta recaudación, esta particular presunción ..." y acotan "... el proceso que fija la ley, aunque en su texto no aparezca la palabra 'presunción', le da el efecto de presunción absoluta, porque dispone la ejecución fiscal para su exigencia y pospone el reclamo y la prueba para tramitarlo en una acción procesal independiente: la demanda de repetición ..." "... esta norma del art. 31 de la ley 11.683, utilizada en forma arbitraria por la Administración Federal de Ingresos Públicos, puede violar expresas garantías constitucionales, como la del derecho de defensa en juicio, ante una presunción legal que no ha sido calificada como absoluta. Sin embargo, por contradicción de esa misma ley, no se admite prueba en contrario y se la pospone para otro proceso posterior –o sea, la repetición del impuesto pagado–, por lo cual también esa etapa de la ejecución fiscal configura la violación del debido proceso legal..."¹².

Al respecto, García Mullín, dice: "... Pese a que su texto no incluye el término presunción, su razonabilidad está fundada, por un lado, en la presunción de continuación en la actividad de quien continúa inscripto sin haber declarado su cese..."¹³.

Cabe destacar que, esta presunción desconoce completamente una ley económica fundamental, que es la existencia de ciclos económicos, por los cuales a períodos de auge le siguen períodos de recesión, y así sucesivamente.

¹¹ Gómez Teresa y Folco Carlos M., "Procedimiento Tributario", 5ta. edición actualizada y ampliada. Editorial La Ley.

¹² Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O. - "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario", Lexis Nexis, Bs. As., 2006.

¹³ Roque García Mullín, "Las presunciones en el derecho tributario", Derecho Fiscal, Tomo XXXVIII.

3.4. LIBRE ELECCIÓN DEL PERÍODO BASE POR PARTE DE A.F.I.P. PAUTAS

Nótese que el legislador le brinda al organismo recaudador nacional, un amplio margen de maniobra, dada la libertad otorgada para elegir como “período base” el período no prescripto que más le convenga. En efecto, la parte pertinente de la citada norma establece que:

“... la Administración Federal sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda abonar, de una suma equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualquiera de los períodos no prescriptos, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones...”.

Al respecto, Carlos M. Folco señala que: “La elección de la declaración jurada o determinación “base” resulta discrecional del Fisco, pero no puede existir arbitrariedad en dicho acto, debiéndose respetar pautas de razonabilidad, por ejemplo, contemplar debidamente fenómenos tales como la estacionalidad de ciertas actividades.” Asimismo, el autor cita al Dictamen DGI N° 66/88 DALTT, de fecha 29/4/1988 indicando que “Al respecto, el Ente fiscal ha sustentado el criterio que del propio texto legal se desprendería que cuando se hace alusión a la “medida en que les ha correspondido tributar gravamen en períodos anteriores”, y también cuando establece que la suma a requerir el pago a cuenta de tributo será “equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualesquiera de los períodos no prescriptos, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones”, se estaría indicando –en el caso, el Impuesto al Valor Agregado– a idéntico período fiscal anterior.” Continúa el autor refiriéndose al aludido dictamen diciendo que: “Concluye argumentando que cuando la ley se refiere a los períodos anteriores –con base válida para requerir el pago a cuenta–, se da por supuesto que entre esos períodos y el actual hay una presunta subsistencia de idéntica capacidad contributiva; por lo que deviene, razonable entender que el período útil para apoyar la pretensión fiscal debe ser también aquel que exteriorice esa equivalencia de capacidad constructiva, o sea, el de igual mes del año anterior al que se pretende requerir¹⁴”.

A su vez, otra cuestión que deriva de la disposición reproducida en este apartado, es si respecto del período base, debe tomarse el saldo que arrojó la declaración jurada o, en cambio, el impuesto determinado sin imputar contra el mismo los anticipos, retenciones soportadas y demás pagos a cuenta que se han computado contra el mismo en la respectiva declaración jurada. No obstante que, de una interpretación literal de la norma retranscripta, surgiría que debe tomarse el impuesto determinado, lo cual va en contra de la mentada razonabilidad que se exige al tema. En efecto, entendemos que debería tomarse como monto del período base, el del saldo que arrojó la declaración jurada de dicho período base, es decir, restando al impuesto determinado los anticipos, retenciones, percepciones y demás pagos a cuenta que se han computado en esa misma declaración jurada.

¹⁴ Gómez Teresa y Folco Carlos M., “Procedimiento Tributario”, 5ta. edición actualizada y ampliada. Editorial La Ley. Número: PV-2020-58628347-APN-DNDA#MJ

Por lo tanto, si todas las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente en períodos fiscales anteriores no prescriptos, arrojaran todos saldos a su favor (del contribuyente), no podría la A.F.I.P. aplicar la figura del art. 31 de la ley N° 11.683.

Al respecto opina Baldo que: “Al referirnos en el punto anterior a la selección del período base y establecer el monto del período omitido, mencionamos declaraciones juradas con saldo a favor del fisco por los períodos no prescriptos. Obsérvese que en ningún momento hacemos alusión alguna al impuesto determinado, con lo cual aparece la necesidad de aclarar en qué casos y cuáles pagos a cuenta se deben considerar”. A su vez, refiriéndose a la Instrucción 191, comentada en el punto 3.2 precedente, el citado autor señala: “En conclusión, si se parte del impuesto determinado se deberán computar los ingresos a cuenta imputables al período omitido; por el contrario, si se parte del saldo a favor del Fisco por estar computados los ingresos a cuenta del período base, no se considerarán los imputables al período omitido¹⁵”.

3.5. OTROS ASPECTOS

Actualización. En la normativa está previsto la facultad que tiene la A.F.I.P. para actualizar los valores que toma como pago provisorio de impuestos vencidos. En efecto, por un lado, la parte pertinente del Art. 31 dice: “... La Administración Federal queda facultada a actualizar los valores respectivos sobre la base de la variación del índice de precios al por mayor, nivel general”. Y por el otro, el Art. 39 del DECRETO (PODER EJECUTIVO) N° 1.397/79 (B.O. 25/07/1979), establece que: “La actualización a que se refiere el artículo 38 de la Ley se efectuará considerando la variación operada en el índice respectivo entre el mes en que se produjo el vencimiento general del período fiscal tomado como base por la Dirección General y el penúltimo mes anterior al de la fecha de pago”.

No obstante ello, entendemos que esa actualización hoy ya no tiene aplicación práctica habida cuenta que, por la ley de Convertibilidad, sólo pueden actualizarse deudas cuya antigüedad sea hasta el 1/4/91. Por lo tanto, entendemos que ya todas esas deudas susceptibles de actualización se encuentran prescriptas.

Prescripción. Existe consenso en la doctrina, acerca de que el pago provisorio de impuestos vencidos no suspende la prescripción de las acciones del fisco.

¹⁵ Baldo, Alberto. “Pago provisorio de impuestos vencidos. Juicio de ejecución fiscal”. Doctrina Tributaria de Errepar - T.XIV, pág. 123.

4. DESCRIPCIÓN DEL MECANISMO DE APLICACIÓN

Hemos comentado que la A.F.I.P. intimará al contribuyente para que presente las declaraciones juradas dentro de un plazo de quince (15) días, y si el contribuyente en dicho plazo no regulariza su situación, la A.F.I.P. sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el cobro del pago a cuenta.

A mayor abundamiento, reproducimos la parte pertinente del mentado Art. 31: *"... los emplazará para que dentro de un término de 15 (quince) días presenten las declaraciones juradas e ingresen el tributo correspondiente. Si dentro de dicho plazo los responsables no regularizan su situación, la Administración Federal sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda abonar,..."*.

Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la Administración Federal de Ingresos Públicos no estará obligada a considerar la reclamación del contribuyente contra el importe requerido sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses que correspondan.

4.1. EMPLAZAMIENTO ADMINISTRATIVO

Por medio de la Resolución General N° 1235/2002, se establece el procedimiento que deberá seguirse para confeccionar las intimaciones por falta de presentación de declaraciones juradas y el emplazamiento dispuesto por el artículo 31 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, entre otras:

- a) Se confeccionará un acta numerada con suscripción ológrafa del juez administrativo competente; y
- b) El contribuyente o responsable será puesto en conocimiento de sus obligaciones incluidas en el acta mencionada en el inciso anterior, a través de una notificación emitida por medios informáticos con firma facsimilar, conforme a lo previsto en el artículo 100, inciso c) de la precitada ley. Dicha notificación individualizará el acta por número y por fecha. A tales fines la A.F.I.P., designará a los funcionarios autorizados, para que mediante firma facsimilar procedan a dar curso a las notificaciones aludidas.

Coincidimos con Folco cuando manifiesta que: "La intimación se hará por quince (15) días. Esta intimación es susceptible de ser recurrida por la vía prevista en el artículo 74 del Decreto Reglamentario N° 1397/79". A su vez, señala acertadamente el autor que: "El texto legal estipula que el contribuyente podrá regularizar presentando la declaración jurada que corresponda y pagando el saldo. En realidad, la regularización se produce mediante la sola presentación de la declaración jurada, toda vez que si no se ingresara el saldo de impuesto resultante, podrá intimarse el mismo y en su caso, promover juicio de ejecución fiscal¹⁶".

¹⁶ Gómez Teresa y Folco Carlos M., "Procedimiento Tributario", 5ta. edición actualizada y ampliada. Editorial La Ley. Número: PV-2020-58628347-APN-DNDA#MJ

4.2. JUICIO DE EJECUCIÓN. PAUTAS PARA LA EJECUCIÓN FISCAL

Mediante la Instrucción N° 399/1981, la D.G.I. estableció las pautas que deberán seguir los funcionarios, a los fines de los juicios de ejecución fiscal iniciados de acuerdo con el hoy artículo 31 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.):

1) Trámite de la ejecución:

Procede dejar sin efecto el juicio ejecutivo en los casos en que el contribuyente y/o responsable presentare, antes o después de la intimación judicial, la declaración jurada correspondiente, ya sea que de ésta surgiere saldo a favor, quebranto impositivo o impuesto menor que el reclamado judicialmente. En este último supuesto si no se hubiera ingresado el gravamen respectivo, la ejecución se proseguirá reduciendo la pretensión fiscal a fin de adecuarla al monto declarado.

2) Liquidación de intereses resarcitorios:

a) cuando el contribuyente y/o responsable presentare, antes o después de la intimación judicial, una declaración jurada con saldo superior a la deuda reclamada judicialmente, los intereses resarcitorios se liquidarán por el monto declarado, desde el vencimiento del impuesto hasta la fecha de iniciación de la ejecución y por la diferencia en más entre dicho importe y el ejecutado, desde la fecha de interposición de la demanda hasta su efectivo pago;

b) cuando el contribuyente y/o responsable presentare, antes o después de la intimación judicial, una declaración jurada con saldo inferior a la deuda reclamada judicialmente los intereses resarcitorios se liquidarán sobre la suma declarada, desde el vencimiento del impuesto hasta la interposición de la demanda.

3) Liquidación de intereses punitivos:

a) no corresponde exigir intereses punitivos cuando el contribuyente y/o responsable presentare la declaración jurada antes de la intimación judicial, con prescindencia del resultado que arrojare la misma;

b) si el contribuyente y/o responsable presentare la declaración jurada después de la intimación judicial, los intereses punitivos deberán liquidarse sobre la suma ejecutada, desde la interposición de la demanda hasta la fecha de la presentación de la declaración jurada, ya sea que de ésta surgiere que no se debe impuesto o que arrojare un saldo inferior o superior a la deuda reclamada judicialmente.

4) Liquidación de costas:

En las ejecuciones iniciadas en un todo de conformidad con lo dispuesto por el artículo 38 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) y por la instrucción 191 (D.A.T.J.) del 9 de agosto de 1977, las costas se aplicarán al

accionado, ya sea que se presente la declaración jurada antes o después de la intimación judicial y cualquiera fuere el resultado que ella arrojaré.

En el supuesto en el que de la declaración jurada mencionada en el párrafo anterior surgiere un impuesto menor que el reclamado y el mismo no fuere ingresado, el cálculo de las costas que se devenguen a partir de dicha presentación se adecuará a la reducción de la pretensión fiscal referida en el punto 1 de esta instrucción.



5. RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

Dado que la jurisprudencia se ha puesto coto al ejercicio arbitrario de la presunción de la continuidad de la capacidad contributiva, incluimos aquí una sucinta reseña de la misma.

En “Fisco Nacional c/Sasetru S.A.C.I.F.I.A.”¹⁷, la Corte Suprema sentó el precedente de que debe interpretarse con carácter restrictiva la facultad del Fisco de requerir el pago provisorio de impuestos vencidos.

En la causa “Covial Constructora, Vial, Industrial, Comercial, Agropecuaria, Inmobiliaria y Financiera S.A.”¹⁸, esta compañía no había presentado la declaración jurada informativa anual del I.V.A. (hoy inexistente esa obligación), pero sí había presentado sus declaraciones juradas mensuales del mismo gravamen, ingresando el saldo a pagar oportunamente. Allí la Corte Suprema de Justicia de la Nación falló a favor del contribuyente diciendo que para que proceda liquidar el gravamen mediante el sistema que prevé el art. 31 de la ley N° 11.683, “... es menester que el contribuyente no haya presentado su declaración jurada, que tal hecho importe la omisión del ingreso del tributo correspondiente, que el incumplimiento subsista luego de vencer el plazo otorgado para regularizar la situación y que la D.G.I. conozca por declaraciones o determinaciones de oficio, la medida en que ha correspondido tributar gravamen en periodos anteriores no prescriptos”. En esa misma causa la CSJN dijo que “La exigencia que se formule en ejercicio de la facultad que a la D.G.I. acuerda el art. 38 de la L. 11683 –t.o. 1978– excede el obtener que se cumpla el deber formal de presentar el formulario de declaración jurada, pues aquella consiste en la determinación e intimación del pago provisorio de un impuesto vencido, llevada a cabo al margen del sistema que consagran los arts. 23 y 24, con la finalidad de mantener la regularidad en la recaudación de los tributos”. Arts. 23 y 24 léase arts. 16 y 17 de la L. 11683, TO 1998, es decir, procedimiento de determinación de oficio.

En una serie de fallos la Corte Suprema de Justicia de la Nación dijo que “... tampoco cabe admitir que en el proceso de ejecución no se examine la causa de la obligación, si por exagerar ese formalismo se llega al extremo de admitir una condena por deuda inexistente¹⁹”.

¹⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Fisco Nacional c/Sasetru S.A.C.I.F.I.A.”, 6/9/77. Publicado en D.F. T° XXVII Pág. 601.

¹⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Covial Constructora, Vial, Industrial, Comercial, Agropecuaria, Inmobiliaria y Financiera S.A.”, 21/7/1981. Errepar Procedimiento Fiscal TII pág. 312.006.002 D.F. T° XXXI pág 469.

¹⁹ Fallos citados en nota al pie 146 por Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O. - “Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario”, Lexis Nexis, Bs. As., 2006. Esos fallos son: CSJN, 23/12/70, “Fábrica Argentina de Caños de Acero”, “Municipalidad de Morón v. Deca S.A.” del 20/05/1976; “Francisco Gil S.A.” 26/04/72, entre otros.

6. ALGUNOS INTERROGANTES QUE SURGEN DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA

Sin pretender agotar el tema, y sin perjuicio de todo lo comentado hasta ahora, nos permitimos enunciar a continuación algunas preguntas que surgen de práctica cotidiana respecto del pago provisorio de impuestos vencidos.

a) Ante una intimación recibida por falta de presentación de Declaración Jurada. ¿Es posible solicitar un plazo complementario?

El mentado art. 31 sólo menciona un plazo de quince (15) días hábiles para que el contribuyente presente la declaración jurada intimada, sin mención alguna del carácter de improrrogable o no de dicho plazo. Entendemos que en teoría resulta aplicable supletoriamente el Art. 1° inc. e) punto 5 de la ley de procedimientos administrativos (L. N° 19.549), en virtud del cual puede solicitarse un plazo de prórroga, siempre que el mismo se solicite con una antelación no menor a dos (2) días al del vencimiento del plazo cuya prórroga se hubiere solicitado. No obstante ello, nuestra experiencia nos señala que la A.F.I.P. en la práctica viene rechazando dicha solicitud sistemáticamente.

b) ¿Cómo se ingresa el pago provisorio de impuestos vencidos? Siempre es mediante ejecución fiscal o el contribuyente puede ingresarlo por su cuenta. En caso afirmativo, ¿cómo se instrumenta el ingreso de ese concepto?

El cobro de este pago a cuenta es exclusivamente en forma judicial.

c) Dijimos que el pago provisorio de impuestos vencidos se computará en la declaración jurada reclamada que presente el contribuyente. Si una vez presentada la misma surgiera un saldo a favor, el mismo: ¿es de libre disponibilidad, o deberá ser recuperado únicamente vía repetición del art. 81 de la Ley 11.683?

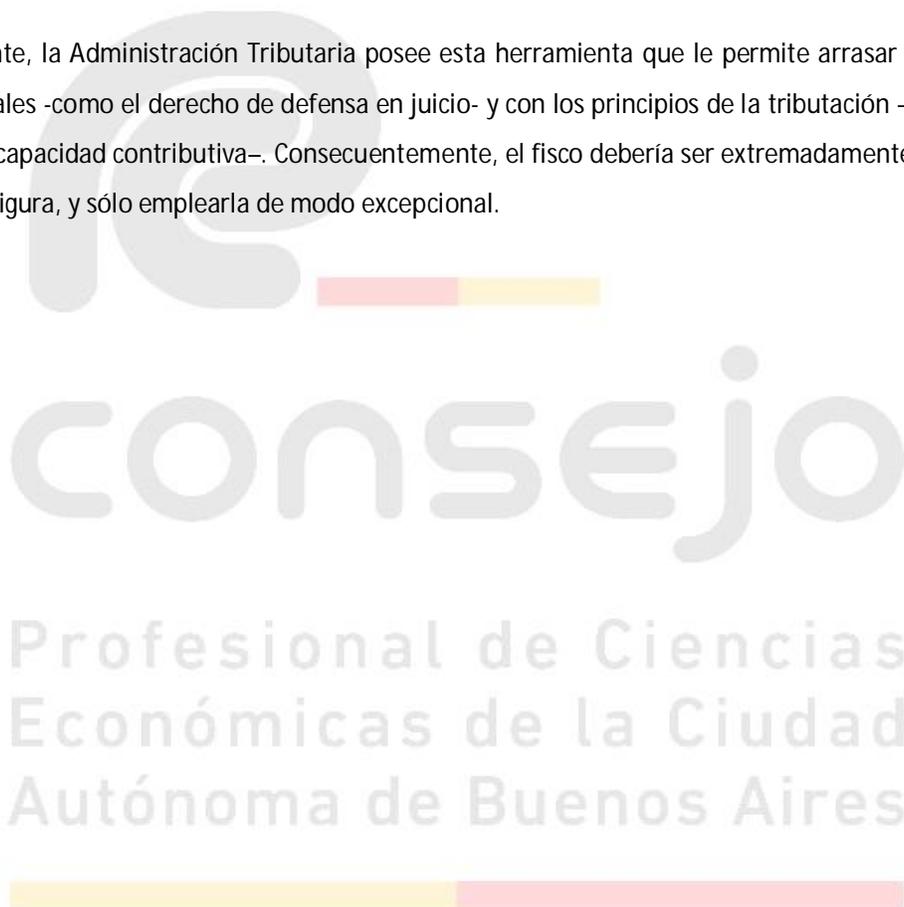
Conforme el último párrafo de la norma bajo análisis, entendemos que de surgir un saldo a favor el mismo deberá ser recuperado vía repetición cfme. el art. 81 de la L. 11683. Lo que no estaría claro en ese caso es si esa repetición es considerada por pago espontáneo o a requerimiento. Es sabido que el fisco reserva esta última alternativa a los pagos producidos como consecuencia de una determinación de oficio, con algunas salvedades; por lo tanto, pese a que suene contradictorio, esta pago sería espontáneo, y por lo tanto el camino para solicitarlo sería vía acción de repetición ante la propia A.F.I.P. - D.G.I.

7. CONCLUSIÓN

Tal como lo ha dicho la doctrina especializada y la jurisprudencia, este instituto es una excepción de la excepción, es decir del procedimiento de determinación de oficio (que en realidad, no son excluyentes, sino que son complementarios).

Algunos lo han catalogado como una sanción encubierta, pero descartamos esa teoría, puesto que ya existen sanciones que castigan la no presentación en término de las declaraciones juradas; siendo su finalidad la necesidad de recaudar rápidamente dinero para las arcas del Tesoro sin esperar a realizar un procedimiento de determinación de oficio.

Evidentemente, la Administración Tributaria posee esta herramienta que le permite arrasar con garantías constitucionales -como el derecho de defensa en juicio- y con los principios de la tributación –como lo es el principio de capacidad contributiva-. Consecuentemente, el fisco debería ser extremadamente prudente en aplicar esta figura, y sólo emplearla de modo excepcional.



8. BIBLIOGRAFÍA

Araujo Falcao, Amilcar de - "El Hecho Generador de la Obligación Tributaria", Depalma, Bs. As., 1964.

Baldo, Alberto. "Pago provisorio de impuestos vencidos. Juicio de ejecución fiscal". Doctrina Tributaria de Errepar - T.XIV, pág. 123.

Buitrago, Ignacio J., Guzmán Laura A. y Sánchez Succar María A., "Procedimiento fiscal", Editoria Errepar. Año 2001.

Celdeiro, Ernesto Carlos : Director Académico. "Procedimiento Fscial - Explicado y comentado". Errepar.

Díaz Sieiro, Horacio; Veljanovich, Rodolfo Diego y Bergroth, Leonardo. "Procedimiento tributario" . Ediciones. Macchi.

Fraga, D; Magallón, A. y Valentini, V. "El pago provisorio de impuestos vencidos: caracterización y derivaciones de su aplicación". XXXIV Jornadas Tributarias - Colegio de Graduados en Ciencias Económicas - Mar del Plata - noviembre de 2004.

Roque García Mullín, "Las presunciones en el derecho tributario", Derecho Fiscal, Tomo XXXVIII.

Giuliani Fonrouge, C.M., "Derecho Financiero", editorial Depalma, t. I, título tercero, cap. V.

Gómez Teresa y Folco Carlos M. , "Procedimiento Tributario", 5ta. edición actualizada y ampliada. Editorial La Ley.

Jarach, D., "Curso de Derecho Tributario", ediciones Cima Bs.As., 1980, capítulo 7: "Nacimiento y extinción de la obligación tributaria", p. 187.

Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O. - "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario", Lexis Nexis, Bs. As., 2006.

Spisso, Rodolfo R. - "Derecho Constitucional Tributario", 3a. edición, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

Ziccardi, Horacio: Director del Trabajo - Autores varios. 75º Aniversario de la Ley Nº 11683. EDICOM.