

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 10/17
Buenos Aires, 4 de mayo de 2017
Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Extinción de la obligación tributaria. Compensación con saldos a favor. Oportunidad. Es procedente la solicitud realizada en forma simultánea o posterior a la presentación de la declaración jurada de la que surgen los saldos respectivos, aún cuando dicha presentación fuera anterior al vencimiento general fijado.

Sumario:

La presentación de una declaración jurada exteriorizando un saldo a favor de libre disponibilidad, efectuada una vez cerrado el período fiscal respectivo pero antes del vencimiento del plazo fijado para su presentación, habilita al contribuyente a utilizar dicho saldo para la cancelación por compensación de obligaciones fiscales exigibles, sin perjuicio de cumplir con las restantes formalidades y condiciones dispuestas en la normativa aplicable y salvada la facultad del organismo para verificar la legitimidad de dicho saldo.

Lo anterior, a su vez, más allá del análisis que en su caso merezca la solicitud de compensación en razón de la vinculación o interdependencia de las obligaciones que pudiera involucrar.

Texto:

I. Vienen estas actuaciones de la Subdirección General de ..., en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../..., a fin de que se emita opinión respecto de la procedencia de la utilización por parte de los contribuyentes de saldos a su favor exteriorizados en declaraciones juradas presentadas con anterioridad al vencimiento general, para cancelar por compensación obligaciones exigibles.

II. Conforme surge de lo informado por la División ... de la Dirección ... –fs. ...–, la contribuyente del asunto solicitó compensar el 22/2/16 distintas obligaciones impositivas a su cargo de los períodos 1/16 y 2/16, con el saldo a su favor emergente de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2015, presentada el 19/2/16, esto es antes del vencimiento general establecido para el 13/5/16.

Al respecto, dicha área consideró improcedentes tales compensaciones por cuanto “... el crédito invocado ... consiste en saldo a favor que no revisten el carácter de líquidos y exigibles, situación que recién podría configurarse al vencimiento del periodo fiscal de que se trata” (fs. ...).

Por su parte, el Servicio Jurídico de origen se expidió en los términos que surgen de fs. ..., proponiendo elevar la presente consulta en el marco de la instrucción general de referencia, la que fue encuadrada en su pto. 3.1.2 por Dirección ... (fs. ...).

III. En atención a la consulta efectuada, cabe señalar que más allá de las sucesivas opiniones vertidas sobre el tema, los últimos antecedentes traídos a colación por las áreas preintervinientes –Actuaciones

Nº .../07, .../07 y .../07, y .../09 (DI ...)– son claros en cuanto a que el momento a partir del cual un contribuyente puede solicitar la compensación de sus saldos a favor con saldos deudores opera desde la presentación de su declaración jurada, extremo que por otra parte surgía manifiesto de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.658/04 –art. 2, inc. a)–, marco en el cual, no habiéndose pedido la revisión de ese criterio –no obstante las dudas que se consignan que el mismo generaría (ver fs. ...)– para propiciar uno distinto, se entiende que el caso no encuadra en la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../... .

Sin perjuicio de ello, a título de colaboración cabe verter las siguientes consideraciones generales, circunscribiendo la cuestión a lo relativo al momento desde que el saldo a favor de libre disponibilidad del contribuyente queda expedito para su compensación con obligaciones impositivas.

Al respecto, en doctrina se ha sostenido que: “Los montos a compensar resultantes de saldos de declaraciones juradas pueden compensarse aún cuando el vencimiento general del impuesto no se hubiese operado, con la consiguiente presentación de la declaración jurada” –cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, “Procedimiento tributario y de la Seguridad Social”, pág. 260, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2001”.

Por su parte, cabe tener presente que el art. 13 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) no distingue la responsabilidad del contribuyente por los datos emergentes de su declaración jurada según fuese presentada con anterioridad o sobre el vencimiento del plazo general dispuesto al efecto, siendo el acto de la presentación, y claro está su contenido, lo que determina tal responsabilidad.

Tal previsión es consecuente con la atribución que su art. 20 otorga a este organismo para fijar los vencimientos de los plazos generales, tanto para la presentación de declaraciones jurada como para el pago. Es decir, la facultad se dirige a establecer la fecha hasta la que podrán satisfacerse las obligaciones sin incurrir en incumplimiento o mora, por lo que el plazo a tales efectos quedará comprendido desde el cierre del período o ejercicio de que se trate hasta la citada fecha (ver para el caso las Res. Grales. A.F.I.P. 3.077/11 y 3.820/15 y modificaciones).

En tal sentido, se ha señalado que “... la ley es clara al otorgar a la presentación de las declaraciones juradas carácter definitivo, con precisos y trascendentes efectos jurídicos ... es el instrumento que regula la existencia y medida de la obligación tributaria y acarrea para el declarante dos responsabilidades distintas: una en cuanto al impuesto declarado, toda vez que no podrá ser reducido por presentaciones posteriores, salvo errores de cálculo; y otro, en el campo represivo, por cuanto hace al declarante responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que una presentación posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad” (“Valentín, Gabriel L.”, T.F.N., Sala “A”, 3/8/05).

Así, referenciados que fueran los efectos de las declaraciones juradas presentadas, aún con anterioridad del vencimiento del plazo general dispuesto, en el caso cobran relevancia las previsiones de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.658/04, que al reglamentar el procedimiento para la solicitud de compensación de saldos de impuestos por parte de los contribuyentes, estableció su procedencia –con los alcances que surgen de la misma– cuando los saldos a favor del contribuyente o responsable resulten –entre otros supuestos– de declaraciones juradas primitivas o rectificativas destinadas a salvar errores de cálculo –cfr. art.2, inc. b)–. Lo anterior, sin establecerse requisito temporal alguno, como ser el vencimiento del plazo general para la presentación de aquélla, y más allá, claro está, del cierre o finalización del ejercicio o período al que tales declaraciones refieren.

Con similares alcances –en lo que interesa– fue reglamentado el procedimiento de devolución de pagos o ingresos en exceso mediante la Res. Gral. D.G.I. 2.224 y modificaciones (art. 1).

En tales términos, presentada la declaración jurada por parte del contribuyente exteriorizando su saldo a favor dentro del plazo dispuesto al efecto, pero antes de su vencimiento, dicho saldo acreedor deviene líquido, encontrándose expedito para su acreditación (o compensación), devolución o transferencia por parte del contribuyente conforme la normas que resulten de aplicación (arg. arts. 28 y 29 de la Ley de Procedimiento Tributario).

Cabe hacer la salvedad que la presentación de declaración jurada y el pago del saldo resultan dos obligaciones distintas –si bien conexas– conforme las distingue el citado art. 20 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), tanto como las resoluciones generales que fijaron los respectivos plazos (aún cuando coincide el vencimiento de presentación y pago para algunos supuestos, en otros fue diferenciado, vgr. Res. Gral. A.F.I.P. 3.820/15 y modificaciones –impuesto a las ganancias de personas físicas y bienes personales–). De allí, que de lo expuesto en el párrafo anterior no se siga –en principio– que en caso de que la declaración jurada “anticipada” arroja saldo a favor del Fisco, ante su falta de cancelación, el saldo devengue intereses resarcitorios hasta el vencimiento respectivo, puesto que conforme lo dispuesto en el art. 37 de la ley citada, sólo serán procedentes tales accesorios a partir del vencimiento fijado.

Y en dicho marco, en tanto se trata de obligaciones distintas, donde se invierten las calidades de acreedor y deudor, corresponde diferenciar la exigibilidad de la correspondiente al contribuyente para con el Fisco de presentar las declaraciones juradas –la que estará determinada, en principio, por el acaecimiento de los vencimientos generales que al efecto se fijen en los términos del art. 20 de la ley ritual tributaria–; de la exigibilidad de la obligación del Fisco de devolver o compensar los saldos a favor del particular que resulten de aquellas presentaciones.

Es decir, los vencimientos generales hacen a la exigibilidad de la obligación impuesta al particular responsable, pero carecen de incidencia –al menos en los términos genéricos aquí planteados– en la exigibilidad de esa otra obligación a cargo del Fisco, para lo cual –como se indicó– la citada Res. Gral. A.F.I.P. 1.658/04 no fija un plazo que pueda conllevar a la extemporaneidad del reclamo por prematuro, excediendo el presente analizar la viabilidad de “lege ferenda” del establecimiento de tal plazo.

El temperamento a que se arriba resulta congruente con el mantenido en la Actuación Nº .../89 (...), citado por las áreas remitentes, en cuanto se concluyó que “... es procedente el pedido de compensación de saldos a favor a partir de la solicitud administrativa realizada en forma simultánea, o posterior, a la presentación de la declaración jurada de la que surgen los saldos respectivos, aún cuando dicha presentación fuera anterior al vencimiento general fijado ...” (ver sentencias del T.F.N., Sala “A”, en “Cía. Embotelladora Argentina S.A.” del 14/3/86 y “Coca Cola S.A.” del 29/6/88), estimándose abstracto ante lo expuesto, analizar para el caso si los supuestos tratados en la Actuación Nº .../00 (DI ...) o en el Dict. Di.A.L.I.R. 12/05 son o no análogos con aquél.

En síntesis, se concluye que la presentación de la declaración jurada exteriorizando un saldo a favor de libre disponibilidad, efectuada una vez cerrado el periodo fiscal respectivo pero antes del vencimiento del plazo fijado para su presentación, habilita al contribuyente a utilizar dicho saldo para la cancelación de obligaciones fiscales exigibles, sin perjuicio de cumplir con las restantes formalidades y condiciones dispuestas en la normativa aplicable y salvada la facultad del organismo para verificar la legitimidad de dicho saldo.

Lo expuesto, es más allá de la eventual improcedencia de la solicitud de compensación que pueda resultar de la interdependencia o vinculación de las obligaciones involucradas, situación que excede la cuestión genérica aquí planteada y que corresponderá que, en su caso, sea objeto de consulta y análisis puntual por tal aspecto.