

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar> :: @NulanFCEyS

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA
FACULTA DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA PROVINCIA DE
BUENOS AIRES**

CARRERA DE POSGRADO:
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

***LAS COMPENSACIONES COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA Y SU TRATAMIENTO COMO EXCEPCIÓN EN EL JUICIO DE
EJECUCIÓN FISCAL EN EL ÁMBITO NACIONAL***

AUTOR:
MASTRAGOSTINO, DIEGO SEBASTIÁN.

FECHA:
OCTUBRE DE 2014.

1. Índice

1. Índice	2
2. Introducción	3
3. Desarrollo.....	4
3.1.Compensación.	4
3.1.1. Compensación. Su conceptualización.	4
3.1.2. La Ley N° 11.683 y la compensación.	5
3.1.3. Procedimiento para interponer compensaciones impositivas.....	7
3.1.4. Otras cuestiones de interés.	12
3.2.Juicio de Ejecución Fiscal.	29
3.2.1.Juicio de Ejecución Fiscal. Su conceptualización.	29
3.2.2.Etapas del Juicio de Ejecución Fiscal.	30
4. Conclusión	40
5. Bibliografía	42

2. Introducción

Definiendo al Derecho Tributario como el “...conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan...”¹, llegamos al concepto de Relación Jurídico-Tributaria y Obligación Tributaria. El primero de ellos se refiere a los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanza al titular de éste (el Estado), por un lado, y a los contribuyentes y terceros por otro. La Obligación Tributaria, en cambio, adquiere un carácter personal y se la conceptúa como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.

Lo antes mencionado permite distinguir los sujetos de la obligación tributaria: a) el sujeto activo, representado por el Estado y al cual corresponde el crédito del tributo y b) el sujeto pasivo, recaído en la persona física o jurídica a cuyo cargo se encuentra la prestación.

Este sujeto pasivo cuenta con diferentes medios que le permiten extinguir la obligación tributaria, entre ellos, la *compensación*. Valiéndonos de la “Planificación Tributaria”² y su estrecha relación con la técnica presupuestaria, considero que el estudio de las compensaciones, tanto en materia impositiva como previsional, son de vital importancia para una adecuada proyección económico financiera de cualquier organización. No obstante, es indispensable tener en consideración cuándo la obligación tributaria se encuentra cancelada al utilizar esta forma de extinción de la pretensión fiscal y la posibilidad o no de considerar a la compensación como una excepción oponible en el juicio de ejecución fiscal.

Por lo tanto, será objeto del presente trabajo ratificar o refutar la siguiente hipótesis:

“La compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, solo será admisible como excepción en el juicio de ejecución fiscal, si se han cumplidos todos los requisitos formales vinculados a la misma, por lo que la mera constancia de solicitud de compensación, no resulta suficiente como defensa”.

¹ García Vizcaino, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. Ed. De Palma, 1996. p. 137.

² Estudio integral de un emprendimiento para lograr el mejor aprovechamiento de los distintos sistemas fiscales imperantes en un determinado país, lógicamente, dentro del marco legal vigente.

3. Desarrollo

3.1. Compensación.

3.1.1. Compensación. Su conceptualización.

El texto de la Ley de Procedimiento Tributario (LPT) N° 11.683 no define en su articulado a la compensación, por lo que debemos remitirnos al Código Civil (C.C.), de aplicación supletoria en materia fiscal, para poder encontrar su concepto.

Es el Art. 818 del código mencionado el que expresa:

“La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente, cualesquiera sean las causas de una y de otra deuda, hasta donde alcance la menor desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir”.

Podemos decir que se desprende del párrafo anterior dos características distintivas del instituto bajo análisis, la fuerza de pago y su carácter obligatorio.

Ahora bien, los Art. 819 y siguientes plantean una serie de condiciones para la procedencia de la compensación, las que se expondrán de manera sintética a continuación:

- a) Reciprocidad: Se manifiesta en que el acreedor de un crédito es a su vez deudor de otro acreedor, y viceversa.
- b) Homogeneidad o Fungibilidad: Referida al objeto de la prestación.
- c) Liquidez: La deuda es cierta y se encuentra determinado su monto.
- d) Exigibilidad: Se da cuando el acreedor tiene derecho a reclamar al deudor el pago inmediato de la deuda.
- e) Créditos y deudas expeditos: Los créditos y deudas pueden disponerse libremente, sin afectar derechos de terceros que los autoricen a oponerse al pago.
- f) Inembargabilidad: Solo se podrán compensar créditos embargables. Se busca limitar la utilización de este medio de cancelar obligaciones a aquellos créditos que no sean prenda común de los acreedores.

Asimismo, encontramos una limitación expresa: las deudas y créditos entre particulares y el Estado no pueden ser compensadas en los siguientes casos:

“1ro. Si las deudas de los particulares proviniesen de remates de cosas del Estado, o de rentas fiscales, o si proviniesen de contribuciones directas o indirectas, o de alcance de otros pagos que deban hacerse en las aduanas, como derechos de almacenaje, depósito, etcétera;

2do. Si las deudas y los créditos no fuesen del mismo departamento o ministerio;

3ro. En el caso que los créditos de los particulares se hallen comprendidos en la consolidación de los créditos contra el Estado, que hubiese ordenado la ley” (Art. 823, C.C.).

3.1.2. La Ley N° 11.683 y la compensación.

Encontramos en los artículos 27, 28 y 81 de la LPT la regulación de la compensación en materia tributaria. A través de la clasificación que se presenta seguidamente, se analizará cada uno de los artículos.

La doctrina ha clasificado a las compensaciones de distinta manera, la que más nos servirá en este trabajo y que resulta del análisis de varias de ellas, es la siguiente:

1.- Compensación automática: es la efectuada por el propio contribuyente al deducir del total del gravamen determinado en un período fiscal, los anticipos y sumas pagadas a cuenta del mismo, las retenciones y percepciones sufridas, y los saldos a favor de períodos anteriores que no hayan sido utilizados ni impugnados. Este tipo de compensación se encuentra establecida, sin ser llamada así, en el primer párrafo del Art. 27³ de la LPT.

2.- Compensación de oficio: es la practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) mediante la compensación de saldos acreedores del contribuyente con deudas tributarias de éste no prescriptas –incluidos accesorios y multas firmes–, comenzando por la deuda mas antigua, sin importar si los saldos acreedores y deudores provienen del mismo o de

³ “...El importe de impuesto que deben abonar los responsables en las circunstancias previstas por el artículo 20, primera parte, de esta ley, será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada y los saldos favorables ya acreditados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que el propio responsable hubiera consignado en declaraciones juradas anteriores, en cuanto éstas no hayan sido impugnadas...”

distintos gravámenes. El Art. 28⁴ de la Ley N° 11.683 es el que le confiere a la AFIP esta facultad. Similar situación se plantea ante la acción de repetición interpuesta por un contribuyente⁵.

Con relación a este tipo de compensaciones, podemos decir que tanto la doctrina como la jurisprudencia y las normas reglamentarias⁶, han establecido que el Art. 28 de la LPT no solo se refiere a compensaciones impuestas de oficio por la AFIP, sino que también tiene en consideración las solicitadas por el propio contribuyente. Lo antedicho queda plasmado claramente en el Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 03/08/1989, en los autos “Tacconi y Cía. S.A. c/ D.G.I.”⁷.

Por lo mencionado en el párrafo anterior, considero que esta clasificación debe llamarse “Compensaciones de oficio o rogadas”.

3.- *Compensación por “correcciones simétricas”*: este tipo de compensación surge ante el supuesto de verificación y fiscalización. Es decir, si durante este procedimiento se detectaran saldos a favor del fisco y saldos a favor del contribuyente, la AFIP tiene la obligación legal de compensar los mismos aunque la acción de repetición se encontrare prescripta⁸.

Asimismo, el art. 29 de la LPT, establece que como consecuencia de las compensaciones comentadas anteriormente o cuando existan pagos en exceso, la AFIP podrá de oficio o a

⁴ La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la ADMINISTRACION FEDERAL y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa.

La facultad consignada en el párrafo anterior podrá hacerse extensible a los responsables enumerados en el artículo 6° de esta ley, conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos.

⁵ Art. 81, cuarto párrafo, LPT: “...La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso...”

⁶ Ver RG-D.G.I. N° 2.542, B.O. 10/03/89, hoy reemplazada por la R.G.-AFIP N° 1.658, B.O. 23/03/2004.

⁷ “...Es que tal como lo ha sostenido esta Corte en anteriores pronunciamientos, la compensación, como modo de extinción de las obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el Organismo Fiscal o bien a requerimiento del contribuyente, conforme con lo dispuesto por los artículos 27, 34 y 35 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.)...”. Los artículos mencionados en el Fallo, son los artículos 20, 27 y 28, respectivamente, del actual texto ordenado de la Ley 11.683 (1998).

⁸ Art. 81, quinto párrafo, LPT: “...Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación...”

solicitud del contribuyente, acreditar el remanente respectivo o proceder a la devolución de lo pagado de más. Además, plantea la posibilidad de efectuar una transferencia a terceros.

De lo comentado, nos interesa destacar el concepto de “acreditación”. Ésta consiste en el reconocimiento por parte del fisco, de la existencia de un saldo a favor del contribuyente y su puesta a disposición para que este último lo compense, solicite la devolución o la transferencia a un tercero.

3.1.3. Procedimiento para interponer compensaciones impositivas.

Los contribuyentes y responsables podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales teniendo en consideración lo regulado por la Resolución General N° 1.658⁹, que establece los requisitos y formalidades a observar en materia de compensaciones de saldos de impuestos, cuando no exista un régimen específico de compensación. Podemos decir entonces, que el régimen que analizaremos seguidamente es un régimen general de compensaciones. Los aspectos más salientes son:

- a) Las obligaciones fiscales deben ser determinadas y exigibles.
- b) Los saldos deudores y acreedores deben pertenecer a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco. Aquí debemos destacar que la RG Nro. 1.658 fue modificada por la RG N° 3.175/2011¹⁰, la que incorporó, entre otras cuestiones, que “(...) Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el Artículo 6° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no podrán solicitar la compensación a que alude la presente”.
- c) Las compensaciones deben estar autorizadas por las normas que rigen los distintos gravámenes en cuestión.
- d) Los saldos a favor podrán resultar de:
 - 1.- Determinaciones de oficio,
 - 2.- declaraciones juradas primitivas o rectificativas destinadas a salvar errores de cálculo,

⁹ B.O. 24/03/2004.

¹⁰ B.O. 02/09/2011.

3.- resoluciones administrativas o judiciales, dictadas en recursos o demandas de repetición pasadas en autoridad de cosa juzgada.

e) No se encuentran comprendidos los saldos a favor de los contribuyentes y responsables:

1.- Que cuenten con un régimen específico en materia de compensaciones,

2.- Que sean resultantes de declaraciones juradas anuales que se imputen en la forma y oportunidad previstas en el artículo 27, primer párrafo — in fine— de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

f) Las solicitudes de compensación producirán efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se hubieren observado todos los requisitos exigidos por esta resolución general. En caso contrario, sólo producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de dichos requisitos.

g) La solicitud se efectuará mediante el sistema “Cuentas Tributarias”; a través de la transferencia electrónica, por la web de AFIP, del archivo generado por el programa “Compensaciones y Volantes de Pago” junto con el formulario F. 798, o mediante el formulario de declaración jurada N° 574, según corresponda.

h) Verificada la validez formal de la solicitud y sin perjuicio de lo establecido por el artículo 6° de la resolución bajo estudio, el juez administrativo competente notificará al peticionario mediante nota:

a) Los conceptos en los cuales se origina el saldo a favor y el monto total del mismo,

b) Los conceptos e importes de las deudas impositivas que se cancelan consignando — en su caso— los ajustes que se hayan efectuado respecto de los accesorios liquidados por el solicitante, (Inciso sustituido por art. 1° inciso 4 de la Resolución General N° 3175/2011 de la AFIP).

c) la fecha a partir de la cual surte efectos la compensación, conforme a lo previsto en el artículo anterior,

d) de corresponder, los fundamentos que avalen la impugnación total o parcial del pretendido crédito.

A continuación, se indican los pasos a seguir para efectuar este tipo de compensaciones mediante la web del organismo recaudador:

- a) Ingresar dentro de la página web de AFIP, con clave fiscal, al Servicio Web “Sistema de Cuentas Tributarias”.
- b) En la sección “Transacciones”, elegir la opción “Compensación”.
- c) Seguidamente, en el menú desplegable “Producto Origen”, escoger el impuesto que tiene el saldo a favor; en “Año Origen”, indicar el año al que se refiere el crédito a utilizar.
- d) En la pantalla siguiente seleccionar el período e importe origen.
- e) Actualizada la pantalla, indicar el impuesto y año destino, y presionar siguiente.
- f) Se desplegarán las obligaciones impagas relacionadas con el impuesto en cuestión.
- g) Presionar sobre el importe del tributo que se pretende cancelar. Para ello es necesario haber efectuado, previo a la generación de la compensación, la presentación de la declaración jurada determinativa de la obligación a compensar para que el sistema nos permita efectuarla.
- h) Indicar el monto a compensar (ya que puede ser igual o inferior al de la obligación a extinguir).
- i) Confirmar.
- j) El sistema emitirá el formulario 1.151, como comprobante de la transacción.
- k) Para verificar si se han superado los controles de integridad, ir a la sección “Consultas”, eligiendo la opción “Estado de Transacciones”.
- l) Seleccionar la opción de Transacción “Solicitud de Compensación Regional” e indicar la fecha en que se realizó la solicitud de compensación.

Si se superaron los controles de integridad, la solicitud figurará como “Procesada” y se podrá imprimir el comprobante de compensación.

Seguidamente, se destacan dos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que merecen un comentario ya que se vinculan con dos de los puntos mencionados en los párrafos anteriores. Los fallos son Rectificaciones Rivadavia S.A. del 12 de julio de 2011 y Celulosa S.A. del 28 de julio de 2005.

a) En el fallo “Rectificaciones Rivadavia S.A.” se analiza la posibilidad de compensar las obligaciones tributarias derivadas de actuar como responsables sustitutos en el impuesto sobre los bienes personales –acciones o participaciones societarias- con saldos a su favor por el impuesto al valor agregado.

Los períodos fiscales en cuestión son el 2002 y 2003, para los cuales estaba vigente la RG N° 2.542 publicada en el Boletín Oficial el 13 de mayo de 1985 que establecía los requisitos para solicitar compensaciones. Esta resolución, al igual que aquella que la sustituye (la RG Nro. 1.658) establecía que la compensación podía ser solicitada tanto por los contribuyentes como por los responsable. He aquí entonces, que no había impedimento alguno para que los responsables sustitutos realizaran la compensación de sus obligaciones fiscales derivadas de tal carácter con los saldos a favor provenientes de impuestos que recaen como responsables por deuda propia, según la interpretación del contribuyente.

En cambio, AFIP disiente en este sentido según los siguientes argumentos vertidos en el recurso extraordinario interpuesto ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

1) que la identidad de sujetos que requería la resolución general (DGI) 2542 -y también la actual RG (AFIP) 1658- no se presentaba en el caso, por cuanto las sociedades comerciales no son los sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales por las acciones y participaciones societarias.

2) que la resolución general (DGI) 2542, al habilitar a los "contribuyentes" y "responsables" a realizar la compensación es redundante, y obedece a una "deficiente técnica legislativa". Por consiguiente, según su entender, en modo alguno debe interpretarse que está permitida la compensación entre débitos y créditos fiscales a quienes no son contribuyentes directos o sujetos pasivos del impuesto.

La procuradora fiscal en su dictamen plantea que el debate se circunscribe en si "Rectificaciones Rivadavia SA", en su carácter de "responsable" del impuesto sobre los bienes personales por las acciones y/o participaciones de sus socios, podía cancelar esa obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como "contribuyente" del impuesto al valor agregado. Asimismo, estimó que resulta inoficiosa la distinción planteada por

el Fisco Nacional entre "responsable sustituto" y "responsable por deuda ajena", a la luz de lo dispuesto por las resoluciones generales (DGI) 2542 y (AFIP) 1658, ya que "...los citados reglamentos permiten solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir -como pretende la recurrente (AFIP)- entre 'sustituto' y 'por deuda ajena', razón por la cual no corresponde al intérprete efectuar diferencia alguna...".

Consideró que también se cumple con lo exigido por la reglamentación del instituto de la compensación en lo que respecta a que los saldos deudores pertenezcan a un mismo sujeto. Sostuvo que por la forma en la que el legislador redactó el artículo 25.1 de la ley 23966, resulta innegable que Rectificaciones Rivadavia SA es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participantes en su capital, el cual deberá abonar con carácter de pago único y definitivo.

La Corte, por mayoría¹¹, hizo propia las consideraciones de la procuradora y confirmó la sentencia recurrida por AFIP, dándole la razón a la contribuyente.

La AFIP, luego del fallo desfavorable, en lugar de acatar el fallo de la Corte, en septiembre de 2011, como ya se comentara, modificó la RG N° 1.658 mediante la RG N° 3.175 prohibiendo expresamente la posibilidad de compensar a los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y a los responsables sustitutos a que se refiere el Artículo 6° de la Ley N° 11.683, obligaciones fiscales derivadas de actuar en tal carácter.

b) En el fallo "Celulosa S.A." puede observarse la postura de la Corte respecto al momento a partir del cual surge "efectos" la compensación.

Por mayoría la Corte ha interpretado que el Art. 8 de la RG (DGI) N° 2.542, coincidente con el Art. 7 de la RG N° 1.658 hoy vigente, establece claramente que la compensación producirá efectos a partir del día de su presentación, y que ese "efecto" no puede ser otro que la extinción

¹¹ Recordamos que la doctora Elena Highton de Nolasco votó en disidencia.

de la obligación tributaria que el contribuyente pretende compensar, y por lo tanto no hay vacío legal al respecto que haga necesario recurrir, de manera supletoria, al Derecho Privado¹².

El Dr. Zaffaroni, en su voto en disidencia sostiene, que el artículo 8 de la resolución general 2.542 determina los efectos de la presentación de una solicitud de compensación, pero no de la compensación en sí misma. Por lo tanto, considera de aplicación el artículo 818 del Código Civil.

3.1.4. Otras cuestiones de interés.

a. Los Recursos de la Seguridad Social y su compensación con impuestos.

En una primera instancia, la RG 3.795/94¹³ DGI, establecía que los créditos de cualquier tipo que tuvieran a su favor los contribuyentes, podían ser compensados de oficio con deudas líquidas y exigibles que éstos mantuvieran en concepto de aportes y contribuciones del sistema único de seguridad social.

El artículo segundo de la citada resolución, establecía que si la deuda era mayor que el crédito el contribuyente podía decidir la imputación de tal crédito.

Hasta aquí existía una posibilidad, privativa a la facultad de la DGI, de compensar de oficio deudas de seguridad social con saldos a favor impositivos.

En el año 1997, mediante la RG 4.339/97 DGI, se deja sin efecto la posibilidad de efectuar la compensación de oficio tratada en el párrafo anterior, atento a las dificultades operativas que tal procedimiento le acarrea al organismo de contralor.

Es dable destacar, que días antes de que se publicara en el Boletín Oficial la resolución que deroga la RG 3.795/94 DGI, la Cámara Federal de Córdoba – Sala A – falla a favor de un contribuyente, Cotagro Cooperativa Agropecuaria Limitada, al dar por admisible la compensación de deudas provisionales con créditos tributarios. El fundamento fue que el art. 34 de la LPT (hoy art. 27) no es el reglamentado por la resolución mencionada, sino que es esta que regula las compensaciones de oficio establecidas por el art. 35 de la LPT (art. 28 del actual texto de la ley).

¹² La contribuyente sostenía que había un vacío en las leyes tributarias y corresponde, en materia de compensaciones, determinar el término de la mora aplicando supletoriamente lo dispuesto por el artículo 818 del Código Civil, dado que objetaba la validez del artículo 8 de la RG (DGI) N° 2.542, referida a los "efectos de la misma".

¹³ B.O. 08/02/1994. Derogada por la RG 4339/97 DGI (B.O. 03/06/1997).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) apoyó la postura del fisco respecto a la imposibilidad de efectuar las compensaciones analizadas en este punto, al considerar improcedente la compensación de saldos de libre disponibilidad resultantes de declaraciones juradas del impuesto al valor agregado (IVA) con recursos de la seguridad social¹⁴.

b. Las compensaciones en el caso de los Agentes de Retención y Percepción.

La situación que se analiza seguidamente es la utilización de saldos a favor del contribuyente para cancelar sus obligaciones derivadas por haber efectuado retenciones y/o percepciones.

Aquí la cuestión es sencilla. La RG 3384/91¹⁵ DGI establece que el ingresos de las retenciones y percepciones de impuestos a cargo de la DGI (hoy AFIP) deberá efectuarse mediante depósito bancario en efectivo o cheque. Indicando además, que no serán de aplicación para cancelar las obligaciones de pago a cargo de los agentes de retención y percepción los regímenes de compensación, acreditación o transferencias establecidos en la Ley de Procedimiento Tributario, salvo autorización expresa del organismo fiscal.

Podemos mencionar como normas que permiten la compensación, a la resolución general 2.000/06 y 2.598/09. Estas resoluciones otorgan la posibilidad de compensar, por parte del agente de retención, las retenciones del impuesto al valor agregado (IVA) con saldos a recuperar por créditos fiscales de IVA vinculados con operaciones de exportación, y las retenciones de IVA y del impuesto a las ganancias con el importe del impuesto al gasoil (Ley 26.028) susceptible de recupero, respectivamente.

c. Regímenes específicos de compensación. Análisis de los más destacados.

c.1. Reintegro de IVA a exportadores. RG 2000/2006¹⁶.

Nuestra legislación ha adoptado para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) el criterio de imposición denominado “país de destino”. Este criterio hace que los productos que se exportan

¹⁴ URQUÍA PERETTI SA c/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CSJN. 16/9/1999.

¹⁵ B.O. 29/07/1991.

¹⁶ B.O. 06/02/2006.

no se encuentren afectados por el mencionado impuesto. Esto hace que se neutralicen los efectos del IVA y sea el país en donde se consume el producto, el que grave dicho consumo.

La ley de IVA¹⁷ (LIVA) refleja el mencionado criterio en los siguientes artículos.

1.- El inciso d) del art. 8 de la ley de IVA, declara exentas a las exportaciones.

2.- El artículo 43 y 43.1 del texto legal, establece un régimen especial de reintegro del IVA en beneficio a los exportadores.

El primer y segundo párrafo del art. 43 de la Ley de IVA, son los que plantean las pautas relativas a la utilización del crédito fiscal vinculado a las exportaciones.

El primer párrafo establece que el crédito fiscal vinculado a las operaciones de exportación podrá computarse contra el impuesto que adeudaren por las operaciones gravadas, siempre que esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable. Hasta aquí nos encontramos ante una compensación contra el mismo impuesto establecida por el art. 27 de la LPT.

El segundo párrafo plantea que si la compensación mencionada anteriormente, no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de AFIP, o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros.

Además, el art. 43.1. determina que los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el párrafo anterior, con el solo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la AFIP.

Es entonces, la RG 2.000/06 la que establece las condiciones, requisitos, plazos y formalidades que deben cumplir los exportadores a fin de solicitar la devolución, acreditación o transferencia del IVA atribuible a las operaciones de exportación.

El análisis de la mencionada resolución no será abordado en el presente trabajo sino que se tomarán los puntos que se consideren necesarios para explicar los procedimientos que permiten efectuar compensaciones.

¹⁷ Ley 23.349, texto ordenado por el Decreto 280/97 (B.O. 15/04/1997), Anexo I y modificatorias.

Como se dijo anteriormente, el art. 43 de la LIVA permite hacer una compensación con el propio impuesto adeudado, esto se plasmaría de la siguiente forma:

La empresa Pesquera Verde S.R.L. le solicita que efectúe la determinación del saldo de declaración jurada de IVA del mes de Octubre de 20XX, suponiendo la inexistencia de saldos a favor del período anterior y, de retenciones y/o percepciones.

Débito fiscal por operaciones gravadas	\$ 23.540,00
Crédito fiscal (CF) vinculado a operaciones gravadas	\$ -20.140,00
Saldo técnico a favor de AFIP antes de computar CF vinculado a exportaciones	\$ 3.400,00
CF vinculado a exportaciones	\$ -103.456,00
CF susceptible de solicitar acreditación, devolución o transferencia	\$ -100.056,00

Ahora bien, queda por analizar qué tipo de compensaciones pueden efectuarse contra el saldo a recuperar. En el ejemplo, \$100.056,00.

Antes de abordar el tema se plantearán, sintéticamente, los pasos que hay que tener en cuenta a la hora de efectuar una solicitud de reintegro de IVA.

Siguiendo con el ejemplo anterior el procedimiento sería el siguiente:

1.- En el mes de Octubre de 20XX, se perfeccionan las operaciones de exportación. El monto de crédito fiscal vinculado a las mismas es de \$103. 456,00 y no supera el tope del 21% sobre el valor FOB¹⁸.

2.- A partir del día 21 de Noviembre de 20XX, se puede efectuar la solicitud de reintegro de IVA (Art. 19, RG 2.000), en primer medida mediante transferencia electrónica por la Web de AFIP (F. 404) y luego presentándose en la dependencia del organismo. En nuestro ejemplo la solicitud es presentada el 28/11/20XX. El monto de crédito fiscal solicitado es de \$100.056,00, atento a haber utilizado \$3.400,00 para compensar, contra el impuesto por las operaciones gravadas, en la Declaración Jurada de IVA de Oct/20XX.

¹⁸ Art. 43 Ley de IVA y Art. 6 RG 2.000/06

3.- Una vez efectuada la presentación (en el caso planteado 28/11/20XX), el contribuyente deberá informarse respecto del detalle de incumplimientos de presentación de declaraciones juradas vencidas y/o de la existencia de deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto, ya sean impositivas o previsionales, a efectos de la admisibilidad formal de la solicitud. Esta obligación debe cumplirse dentro de los seis días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la fecha mencionada anteriormente. Transcurrido ese plazo la solicitud no se considerará formalmente admisible hasta el cumplimiento de tal obligación. El contribuyente podrá conformar o disconformar el detalle de incumplimientos. Si conforma la deuda, ésta será compensada en forma previa a la devolución, acreditación o transferencia. Si disconforma, deberá dirigirse a la dependencia de AFIP donde se encuentra inscripto a realizar el reclamo pertinente. Esto debe efectuarse en el lapso de los dos días hábiles inmediatos siguientes a la fecha de la constancia de disconformidad.

4.- Una vez conformado el estado de deuda original o el que se genere luego de la disconformidad, y habiendo transcurrido seis días hábiles administrativos sin que el juez administrativo hubiera efectuado algún requerimiento, la presentación se considerará formalmente admisible.

5.- Luego de quince días hábiles administrativos, contados desde el plazo indicado en el punto anterior el juez administrativo emitirá una comunicación de pago informando el monto autorizado para la acreditación, devolución o transferencia.

6.- Dentro de los cinco días hábiles administrativos al plazo mencionado en el párrafo anterior, se procederá a efectuar el pago, en el caso de devoluciones¹⁹.

Luego de haberse indicado en los párrafos precedentes los pasos para efectuar la solicitud de reintegro, estamos en condiciones de analizar las posibilidades de compensación que plantea la norma.

¹⁹ En la práctica esto depende de la disponibilidad de fondos del estado. A la fecha del presente, sucede entre los dos y tres meses desde la fecha del acto administrativo dictado por el juez, aproximadamente.

c.1.1. Régimen de compensaciones con importes originados en regímenes de retención y percepción del Impuesto al Valor Agregado.

Tanto por el art. 2 de la RG 2854²⁰, como por el art. 1 de la RG 2.408²¹, los exportadores son sujetos obligados a actuar como agentes de retención y percepción del IVA²², respectivamente. Ante esto, la RG 2.000 en su art. 33 y Anexo IX, ha establecido un régimen de compensación a través del cual los agentes podrán cancelar el monto de retenciones y percepciones de IVA que hayan efectuado con el monto de impuesto por el que se formula la solicitud de reintegro.

Lo que se debe destacar es que se podrán compensar las obligaciones de ingreso de las retenciones/percepciones cuyo vencimiento se produzca en el mes en que se efectúa la solicitud de reintegro. Para aclarar la cuestión se continuará con el ejemplo planteado anteriormente.

La empresa exportadora efectuó retenciones y percepciones de IVA por un monto total de:

- a) 1er quincena de Oct/20XX: \$19.687,00 (vencimiento: 20/10/20XX).
- b) 2da quincena de Oct/20XX: \$19.855,00 (vencimiento: 10/11/20XX).
- c) 1er quincena de Nov/20XX: \$20.345,00 (vencimiento: 20/11/20XX).

Con la solicitud de reintegro de IVA de Octubre de 20XX, podrá compensar la 2da quincena de Octubre de 20XX y la 1er quincena de Noviembre de 20XX, atento a que el vencimiento de ambas quincenas se produce en el mes en el que se presenta la solicitud, es decir, Noviembre de 20XX. En el ejemplo, el monto a compensar será de \$40.200,00.

El procedimiento para efectuar las compensaciones efectuadas es el siguiente:

1.- A la fecha de vencimiento del ingreso de las retenciones y/o percepciones efectuadas, se debe efectuar la presentación de la compensación mediante el Formulario F. 798, siendo el origen de la compensación el impuesto 30 (IVA), concepto y subconcepto 443 (Reintegro exportación) y el destino, impuesto 767 (SICORE IVA), concepto y subconcepto 27 (pago a cuenta) o 19 (declaración jurada) según se compense la primera o segunda quincena respectivamente.

²⁰ B.O. 28/06/2010.

²¹ B.O. 07/02/2008.

²² Recordar que las retenciones y percepciones se ingresan en forma quincenal, es decir, las efectuadas del 1 al 15 del mes, se ingresan a partir del 20 de dicho mes, y las efectuadas desde el 16 al último día del mes, se ingresan a partir del 09 del mes siguiente, aproximadamente. Ver RG 2.233 (B.O. 29/03/2007).

2.- Indicar en el momento de confeccionar el F. 404, el monto por el cual se interpusieron solicitudes de compensación, en el casillero “Importe adeudado por el Régimen especial de Ingreso”.

3.- Llevar junto con la restante documentación requerida, el día de la presentación de la solicitud ante AFIP, copia de los F. 798 presentados.

Consideraciones a tener en cuenta:

a) Si el monto de las retenciones y/o percepciones efectuadas, con posibilidad de ser compensadas, es superior al monto del reintegro de IVA, se deberá ingresar la diferencia en las fechas de vencimiento para el ingreso de las mismas y efectuar la compensación hasta el importe a reintegrar por la AFIP.

b) Si el importe a compensar fuera menor al de lo solicitud de reintegro, basta con efectuar las presentaciones de solicitud de compensación.

c) Las compensaciones deben realizarse el día de vencimiento general de las obligaciones, caso contrario, se devengarán intereses resarcitorios.

d) En el caso de efectuarse presentaciones rectificativas del F. 404, se mantendrá la fecha de presentación original al sólo efecto de las compensaciones efectuadas.

e) Si por algún motivo, se efectuaran detracciones que generaran la disminución del monto de reintegro solicitado y esta disminución hiciera que el monto a reintegrar fuera menor al total de las compensaciones interpuestas, se deberá ingresar el importe no compensado con más los intereses resarcitorios devengados desde la fecha de vencimiento general de la obligación de ingreso de las retenciones y/o percepciones.

f) Convalidadas las compensaciones a la hora de emitirse el acto de comunicación de pago por parte del juez administrativo, las obligaciones compensadas se consideran canceladas y no devengarán interés resarcitorio desde el momento en que se produjo el vencimiento hasta la fecha en que se dictó el acto.

c.1.2. Solicitudes de acreditación.

Tal como lo establece el artículo 29 de la LPT, el art. 43 de la LIVA y la propia RG 2.000, la AFIP podrá acreditar el importe por el que se solicita el reintegro contra tributos a cargo de ésta.

El procedimiento para efectuar la acreditación es similar al comentado en el apartado anterior. Los pasos son:

- a) Indicar, al confeccionar la Declaración Jurada F. 404, en el ítem importe por el que se solicita la acreditación, el monto de las compensaciones que se pretenden realizar.
- b) Efectuar la compensación mediante el F. 798 de la obligación que se pretende cancelar.
- c) Adjuntar copia de las mismas al realizar la presentación de la solicitud ante la AFIP.

A diferencia del procedimiento descrito para efectuar compensaciones relacionadas con las retenciones y/o percepciones de IVA, en el caso de las acreditaciones, hasta tanto no se presente la solicitud de reintegro de IVA (F. 404) no se puede realizar compensaciones por acreditación. Ante esto, si la obligación venció con anterioridad a la presentación de la solicitud de reintegro de IVA (F. 404) se produce el devengamiento de intereses resarcitorios desde el momento en que se produjo tal vencimiento hasta la fecha en que se solicita la compensación. Otro punto a destacar, es que por acreditación solo se pueden compensar obligaciones por deudas propias del contribuyente.

c.1.3. Estado de obligaciones tributarias. Su utilización para cancelar obligaciones.

Como se explicó anteriormente, el contribuyente tiene que informarse del estado de los incumplimientos que AFIP tiene registrados. Éstos pueden ser correctos o no, es decir, puede darse el caso de que el sistema que genera el reporte relacionados con estos incumplimientos, el “Estado de Obligaciones Tributarias”, no se encuentre actualizado.

Ahora bien, sean o no correctos los incumplimientos, el contribuyente puede solicitar, mediante la presentación de una multinota, que sea incorporada al “Estado de Obligaciones Tributarias” alguna obligación que si bien no figura en este, pretende que se cancele con la

Las compensaciones como medio de extinción de la obligación tributaria y su tratamiento como excepción en el Juicio de Ejecución Fiscal en el ámbito Nacional

solicitud de reintegro asociada a tal estado y por la cual no presentó solicitudes de compensación y acreditación.

En el ejemplo, el día 28/11/20XX, se presentó la solicitud de reintegro de IVA del mes de Oct/20XX, y el 08/12/20XX vence la presentación de la declaración jurada F. 931 correspondiente al período 11/20XX en la que, mediante el aplicativo S.I.C.O.S.S., se determinan los importes a ingresar en concepto de aportes y contribuciones de seguridad social y obra social, y el derivado de la Ley de Riesgos del Trabajo y seguro de vida obligatorio. El contribuyente puede solicitar que se incorpore como deuda, en el “Estado de Obligaciones Tributarias” de la presentación del período 10/20XX, las deudas por aportes y contribuciones de la seguridad social del mes de Nov/20XX. En el ejemplo, \$10.509,00 y 19.873,00, respectivamente.

Una vez disconformados los incumplimientos incorrectos, si correspondiere, y dada de alta la deuda por parte de la AFIP, se debe preceder a conformar el nuevo “Estado de Obligaciones Tributarias”, para lograr así la compensación de oficio de la obligación que se pretendía cancelar. En el ejemplo, el estado se conforma el 09/12/20XX.

Es necesario destacar, que al estar cancelando las obligaciones, una vez vencido el plazo general de ingreso, se deberán abonar los intereses resarcitorios correspondientes desde tal vencimiento hasta la fecha del acto administrativo que compensa de oficio la obligación.

Para concluir el tema, se completará el ejemplo que se viene desarrollando. Se exponen a continuación algunos campos del formulario F. 404 de solicitud de reintegro de IVA del período Octubre de 20XX.

Monto a Solicitar por reintegro de IVA	100.056,00
Compensaciones interpuestas por Retenciones y/o Percepciones de IVA	40.200,00
Solicitud de Acreditación	0,00
Solicitud de Transferencia	0,00
Solicitud de Devolución	59.856,00
Total solicitado	100.056,00

Estado de Obligaciones Tributarias Conformado:

Aportes de Seguridad Social Noviembre/20XX: 10.509,00

Contribuciones de Seguridad Social Noviembre de /20XX: 19.873,00

El acto administrativo, de fecha 20/12/20XX, convalida las solicitudes de compensación interpuestas y/o de oficio, no efectúa detracciones, y hace lugar a la devolución de \$29.474,00 (\$100.056,00 menos \$40.200,00; \$10.509,00 y \$19.873,00).

c.2. Tasa sobre el gasoil. Ley 26.028²³.

El Estado Nacional, a mediados del año 2.001, con el fin de incrementar la competitividad de la actividad de transporte y de las economías regionales, consideró que es necesario adecuar los montos del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y reducir los peajes que abonaban en aquel momento los usuarios de los corredores viales.

Ante esto, y para no afectar económica y financieramente a los concesionarios que perciben los mencionados peajes, mediante el Decreto N° 802/01²⁴, creó la “Tasa sobre el Gasoil”. Es entonces el artículo cuarto de dicho decreto el que estableció: “...Créase la tasa sobre el gasoil, cuyo valor será de CERO COMA CERO CINCO PESOS (\$ 0,05) por litro, la que se destinará al desarrollo de los proyectos de infraestructura y/o a la eliminación o reducción de los peajes existentes en los términos del artículo 1°, apartado II inciso c) de la Ley N° 25.414...”

Rápidamente y con la intención de enmarcar en un solo acto las normas para la aplicación de la Tasa sobre el Gasoil, se dicta el Decreto N° 976/01²⁵ que entre otras cuestiones establece: operaciones alcanzadas, sujetos, hecho imponible, período fiscal, etc.

El decreto mencionado en el párrafo anterior mediante su art. 1 deroga el artículo cuarto del Decreto 802/01 y en su Título I trata las normas de la tasa en cuestión.

Debido a innumerables planteos de inconstitucionalidad que pesaron sobre esta Tasa, puntualmente por violentar el principio de reserva legal tributaria consagrado en los arts. 4, 17,

²³ B.O. 06/05/2005.

²⁴ B.O. 15/06/2001.

²⁵ B.O. 31/07/2001.

52 y 75, inc. 2 de la Constitución Nacional²⁶, se dicta la Ley 26.028 que crea el Impuesto sobre la transferencia a título oneroso o gratuito, o importación, de gasoil y reemplaza²⁷ a la Tasa hasta aquí analizada.

El impuesto creado por esta norma se trata de un típico impuesto al consumo que recae sobre una sola de las etapas de comercialización del producto gravando toda transferencia de gasoil.

El art. 7 del Decreto 976/01, estableció que el Poder Ejecutivo Nacional podrá establecer un régimen de reintegro de la tasa que hubiese sido liquidada y facturada, cuando así lo considere procedente. Asimismo, se faculta a la AFIP para que establezca los procedimientos necesarios para tal fin.

Haciendo uso de esta facultad, el Poder Ejecutivo dicta el Decreto 1.439/2001²⁸ en el que establece un régimen de reintegro de la tasa contenida en las adquisiciones de gasoil efectivamente destinadas al uso directo de embarcaciones de la flota pesquera nacional y a las de investigación. Seguidamente, la AFIP reglamenta este régimen de reintegro mediante la RG 1.277²⁹.

Cuando la Ley 26.028 deroga al Decreto 976/01, desaparece la figura del reintegro, ya que no es establecido en su articulado, y habla de sujetos exentos del impuesto. Es así que el art. 6 establece que "... Quedan exentas del impuesto las transferencias de productos gravados cuando: a) Tengan como destino la exportación; b) Conforme a las previsiones del Capítulo V de la Sección VI del Código Aduanero, estén destinadas a rancho³⁰ de embarcaciones de ultramar...".

La existencia de esta exención no implica que no se le cobre al adquirente de gasoil el impuesto, sino que se mantiene el régimen de reintegro³¹ previsto para la tasa sobre el gasoil.

²⁶ Defensor del Pueblo de la Nación c/Estado Nacional s/Amparo. Cam. Nac. Cont. Adm. Federal. Sala IV, 05/06/2003, entre otros fallos.

²⁷ Aclaración realizada por la Nota Externa AFIP N° 3/2005. B.O. 29/08/2005.

²⁸ B.O. 08/11/2001.

²⁹ B.O. 08/05/2001.

³⁰ C.A. –Art. 507 – Constituyen rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte el combustible, los repuestos, los aparejos, los utensilios, los comestibles y la demás mercadería que se encontrare a bordo del mismo para su propio consumo y para el de su tripulación y pasaje.

³¹ La Nota Externa 3/2005, aclara que el régimen de reintegro establecido por el Decreto 1439/01 alcanza a la Ley 26.028 y es de aplicación lo establecido por la RG 1277.

Las solicitudes de devolución se efectuarán en forma cuatrimestral y hasta el último día hábil de mes siguiente a la finalización de cada cuatrimestre calendario. Si por algún motivo no se efectuara la presentación en ese plazo, la misma se podrá acumular a la presentación del cuatrimestre siguiente.

Atento a los alcances del presente trabajo, los requisitos a cumplir para efectuar la solicitud de reintegro no serán analizados, pero si se observará lo establecido en el Capítulo B de la RG 1.277.

Hasta fines del mes de abril de 2009, la norma plateaba que la devolución se iba a hacer efectiva una vez deducidas, de las sumas solicitadas por el contribuyente como reintegro, las deudas líquidas y exigibles que mantenga el contribuyente respecto a los impuesto a cargo de la AFIP y de las obligaciones derivadas de los recursos de la seguridad social (Aportes y Contribuciones de Seguridad Social). Nos encontramos aquí ante una Compensación de Oficio por parte del organismo de contralor.

Las mencionadas compensaciones de oficio surgirán del acto resolutivo que hace lugar a la devolución del impuesto bajo estudio. Esta resolución debe ser dictada dentro de los 10 días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la solicitud interpuesta resulte formalmente admisible.

En resumen, el circuito operativo sería: el contribuyente le abona a su proveedor de combustible el impuesto sobre la transferencia (...) de gasoil a lo largo de todo un cuatrimestre calendario, al mes siguiente de finalizado el mismo presenta la solicitud de devolución y tiene que esperar a que el Juez Administrativo resuelva el caso, cosa que en la práctica no se da en el plazo mencionado en el párrafo anterior, sino alrededor de tres o cuatro meses posteriores a la presentación.

Lo indicado precedentemente, sumado a la imposibilidad de que este impuesto pueda computarse como compensación y/o pago a cuenta de cualquier tributo nacional vigente o a crearse³², deja a la luz la exigencia financiera que este tipo de procedimiento de devolución le

³² Art. 10, Ley 26.028.

genera al contribuyente, dado que tiene que esperar para obtener el reintegro, un promedio de 6 meses.

Así las cosas y después de unos ocho años, la AFIP decide implementar mediante la RG 2.598/09³³ un sistema de compensaciones previo a la solicitud de devolución del impuesto sobre la transferencia (...) de gasoil. Aquí nos encontramos frente a las compensaciones establecidas por el art. 28 de la LPT.

Dicha resolución, que es de aplicación a partir de las adquisiciones efectuadas desde el 1ro de mayo de 2009, establece que los sujetos beneficiados por el reintegro establecido en el Decreto 1.439/01 deberán seguir presentando las solicitudes de devolución del impuesto establecido por la Ley 26.028 conforme a lo establecido por la RG 1.277, pero con carácter previo a tal solicitud, podrán utilizar para la cancelación de las deudas líquidas y exigibles que mantengan por impuestos (incluidas las retenciones y percepciones) a cargo de AFIP y por las obligaciones correspondientes a los aportes y contribuciones de la seguridad social, los importes que consideren como crédito por el mencionado tributo.

La solicitud de compensación se efectúa mediante el sistema de cuentas tributarias y el crédito considerado reintegrable puede utilizarse a partir del mes siguiente al de la facturación del mismo por parte del proveedor de gasoil. Es decir, el impuesto que nos fue facturado a lo largo del mes de mayo de 2009 puede utilizarse para efectuar compensaciones a partir del mes de junio del mismo año y hasta el día de la presentación de la solicitud de reintegro.

Como surge de lo indicado en los párrafos precedentes, el importe no compensado a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, quedará sujeto a esta última, no pudiendo transferirse el crédito sobrante a meses posteriores que correspondan a otro cuatrimestre calendario.

Si el reintegro se resuelve favorablemente, el estado de las compensaciones será “aceptadas”, caso contrario será “rechazadas”. Asimismo, serán rechazadas las compensación interpuestas, si al vencimiento establecido para la presentación de la solicitud de reintegro, no se hubiera presentado la misma.

³³ B.O. 27/04/2009.

Es necesario destacar que el rechazo de las solicitudes de compensación o la disminución del crédito reintegrable a favor del contribuyente, por la detracción de comprobantes de compras (cualquiera fuere el motivo), en una cuantía tal que impida cubrir el monto de las compensaciones interpuestas, hará que las obligaciones canceladas mediante el procedimiento establecido por la RG 2.598 sean rechazadas, y por lo tanto consideradas impagas desde el momento en que se produjo el vencimiento de las mismas, habilitando a la AFIP a efectuar las gestiones administrativas o judiciales tendientes al cobro de tales deudas.

Asimismo se recuerda que las resoluciones emitidas por el Juez Administrativo son recurribles por la vía del recurso establecido por el art. 74 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario.

c.3. Estímulos a la exportación. Su afectación para la cancelación de obligaciones impositivas y/o de los recursos de la seguridad social.

Los estímulos a la exportación son tratados en la Sección X del Código Aduanero Argentino (Ley 22.415). En los artículos 820 y siguiente encontramos definidos cuáles son y sus características.

A modo enunciativo podemos mencionar al Drawback, a los Reintegros y a los Reembolsos.

El que nos interesa en esta oportunidad es el Reintegro, definido por el art. 826 como "...la devolución, total o parcial, de los importes que se hubiesen abonado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exporte a consumo a título oneroso o por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería...".

El Ministerio de Economía dictó la resolución 150/2002³⁴, que viene a reemplazar a la resolución (MEOSP) 325/96³⁵, estableciendo que no se dará curso a los pedidos de pago de estímulos a la exportación correspondientes a aquellos exportadores que no hayan dado cumplimiento a la totalidad de las obligaciones derivadas de tributos nacionales, incluidas las de los recursos de la seguridad social y de los planes de pago cuya recaudación se encuentren en la órbita de ese Organismo.

³⁴ B.O. 03/07/2002.

³⁵ Ministerio de Economía, Obras y Servicios públicos. B.O. 27/02/1996.

Para poder el contribuyente hacerse de los fondos relativos a los reintegros a la exportación dando cumplimiento a la mencionada resolución, la AFIP dictó la RG 1.639³⁶ estableciendo los procedimientos que permitan afectar el importe de los estímulos a la exportación a la cancelación de obligaciones de índole impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social, y así poder cobra el remanente.

Como se podrá observar, la norma habla de afectar y no de compensar o de compensaciones, aunque las pautas establecidas responden a este último concepto. Esto se debe a que no existen normas que las viabilicen, por lo que se utiliza la figura de la “afectación” instrumentada mediante un convenio entre el exportador y la AFIP.

El crédito a favor del contribuyente se podrá afectar, total o parcialmente, en el orden que establece la norma y no a gusto de éste. Ese orden es:

- 1.- Recursos de la seguridad social.
- 2.- Deudas impositivas.
- 3.- Deudas aduaneras, excepto tasa de estadística³⁷.

Lo indicado precedentemente establece, tácitamente, que obligaciones pueden ser canceladas. Ahora bien, se debe hacer hincapié en las relativas a los recursos de la seguridad social. Su concepto, en general, se asocia a los aportes y contribuciones de la seguridad social y deja de lado otros tres ítems que debe ingresar el contribuyente como consecuencia de tener empleados en relación de dependencia. Ellos son los aportes y contribuciones a la obra social, y el relativo a la Ley de Riesgos del Trabajo.

Lo distintivo de esta norma es que permite afectar los reintegros a la cancelación de los cinco conceptos mencionados en el párrafo anterior, es decir, a la totalidad de las obligaciones de pago declaradas en el Formulario F.931 del Sistema de Cálculo de Obligaciones de la Seguridad Social (S.I.C.O.S.S.) y no solo, a los que por usos y costumbres se hubieran interpretado.

³⁶ B.O. 26/02/2004

³⁷ Facultada, adicionalmente, por la RG 1.773 (B.O. 24/11/2004).

Adicionalmente, se puede destacar la posibilidad de efectuar compensaciones que tengan como finalidad cancelar las obligaciones derivadas de actuar como agente de retención y percepción.

Es dable destacar, que es necesario para poder efectuar el convenio establecido por la resolución analizada, haber cumplido con la presentación de la totalidad de las declaraciones juradas impositivas. Este requisito surge de la práctica profesional y no del texto de la norma.

Seguidamente se plantearán los pasos para efectuar tal afectación y las aclaraciones que se consideren pertinentes.

Ingresar dentro de la página web de AFIP, con clave fiscal, al Servicio Web “Resolución General N° 1.639”.

- a) Seleccionar el CUIT del exportador y presionar “Verificación de Permisos”.
- b) Elegir la/las destinación/es de exportación que se quieran afectar. Los permisos de embarque, con indicación del importe de reintegro a cobrar, estarán disponibles siempre que el estado del reintegro sea “A AUTORIZAR” y solo se encuentren vigentes los bloqueos “R325” y “AUTO”³⁸.
- c) Luego aparecerán los incumplimientos previsionales y tributarios que figuran en el sistema de AFIP, se seleccionan los que se pretenden cancelar y/o se agregan lo que no estén indicados.
- d) Se procede a confeccionar el convenio, el que permanecerá como “Registrado” hasta transcurridos diez días corridos desde su celebración, lapso en el cual no podrá efectuarse otro convenio y en el que podrá ser rechazado por la Administración de Aduana o por el Área de Fiscalización y Control de la AFIP. Finalizado el plazo mencionado, si el convenio no estuviera bloqueado pasará al estado “Aprobado” o en su defecto al estado “Rechazado”.
- e) Estando el convenio “Aprobado”, se consideran canceladas los conceptos incluidos en él, y si no existiere ningún otro incumplimiento por parte del exportador, se estaría en

³⁸ “A Autorizar”: Es el estado siguiente al observado. Una vez cumplidos los trámites aduaneros, el reintegro pasa a estado a autorizar y se mantiene en estas condiciones hasta que se levanten los bloqueos. “R325”: Se refiere a la existencia de deudas tanto impositivas como previsionales del exportador. “AUTO”: Este es un bloqueo automático que surge al momento de la oficialización de la destinación de exportación. Se levantará en última instancia.

condiciones de cobrar los reintegros no afectados a la cancelación de las distintas obligaciones. Esto se producirá transcurridos cinco días administrativos de regularizada la situación fiscal mediante transferencia bancaria en la CBU (Clave Bancaria Uniforme) declarada por el contribuyente según la RG 2675/09³⁹.

f) Adicionalmente, si bien no surge de la normativa sino de la práctica, es necesario presentar una multinota en la Agencia de AFIP en la que se encuentra inscripto en contribuyente informando de la celebración del convenio y de las deudas canceladas con los estímulos a las exportaciones. Esto es necesario atento a que la aprobación del mismo no genera una actualización “on line” en la cuenta corriente del contribuyente, por lo que el sistema mantiene como deuda la obligación cancelada hasta tanto la oficina responsable del mantenimiento de la cuenta no cargue el convenio al sistema. Esta trámite adicional permite evitar la emisión de Boletas de Deuda que generen juicios de ejecución fiscal sin sustento.

³⁹ B.O. 14/09/2009.

3.2. Juicio de Ejecución Fiscal.

3.2.1. Juicio de Ejecución Fiscal. Su conceptualización.

Partiendo de una noción general podemos decir que los procesos de ejecución tienen la peculiaridad de estar sometidos a trámites especiales tendientes a lograr el cumplimiento de una obligación documentada mediante un título hábil. Es un proceso sumario y de ejecución en el que existe una disminución del conocimiento de la causa toda vez que parte de un título, al cual se limita, sin posibilidad de realizar una investigación de la misma.

Es sumario dado que el juez realiza el examen de un número acotado de defensas ya que, en el juicio ejecutivo, no se realiza un análisis de la causa ni se da una solución al conflicto, atento a que la sentencia dictada por el juez produce, en principio, eficacia de cosa juzgada en sentido formal.

Los juicios ejecutivos no tienen como finalidad la obtención de una sentencia judicial “que declare la existencia o inexistencia de un derecho sustancial incierto, sino en lograr la satisfacción de un crédito que la ley presume existente en virtud de la peculiar modalidad que reviste el documento que lo comprueba”⁴⁰.

Ahora bien, desde el punto de vista tributario, ante el “...incumplimiento por parte del contribuyente de su obligación material, el fisco tiene expedita la vía de cobro coactivo a través del procedimiento especial de ejecución fiscal, específicamente reglado por la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) para los tributos enunciados en el texto ritual tributario”⁴¹.

Es el artículo 92 de la ley de rito el que establece que el cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la AFIP, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en el Capítulo XI de la Ley 11.683 y su decreto reglamentario, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la propia AFIP. Asimismo, es de aplicación supletoria lo regulado por el artículo 604 y 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

⁴⁰ Palacios, Lino Enrique. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1995.

⁴¹ Folco, Carlos María. *Ejecuciones Fiscales. Vía de apremio tributario, ámbito nacional, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos y Santa Fe*. Ed. La Lay, 2da. Edición, Buenos Aires, 2010. p.10.

En este juicio se restringe el derecho de defensa del demandado, permitiéndole al Fisco la posibilidad de una rápida obtención de la acreencia fiscal.

Es importante destacar que en materia de tributos aduaneros, conforme el artículo 1126 de la Ley 22.415 y sus modificatorias (Código Aduanero), la ejecución fiscal prevista en el artículo 1125 del mencionado código, tramitará según lo previsto en la Ley de Procedimiento Tributario, Nro. 11.683.

3.2.2. Etapas del Juicio de Ejecución Fiscal.

El proceso de ejecución fiscal comprende o se encuentra estructurado en tres fases o etapas⁴²:

a) Presentación de la demanda con la boleta de deuda, mandamiento de intimación de pago y eventualmente embargo, y citación para la defensa.

b) Oposición de excepciones, trámite de las mismas, sentencia, costas, honorarios y recursos procesales.

c) Cumplimiento de la sentencia.

Teniendo en consideración que este trabajo no pretende realizar un estudio minucioso del Juicio de Ejecución Fiscal, solo analizaremos las excepciones que pueden oponerse al juicio, cuestión necesaria para confirmar o refutar la hipótesis planteada al comienzo del presente trabajo.

a. Excepciones previstas en la Ley 11.683.

Antes de desarrollar las diferentes excepciones contenidas en la Ley de Procedimiento Tributario es menester conceptualizar el término “excepción”. A tal efecto destacamos dos significados:

“1. En sentido abstracto, se designa excepción al poder que tiene el demandado para oponer, frente a la pretensión del actor, aquellas cuestiones que afecten la validez de la relación procesal e impidan un pronunciamiento de fondo sobre dicha pretensión (cuestiones procesales) o bien

⁴² Folco, Carlos María. *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*. Tomo II. Editorial Rubinzal-Culzoni. 3ra. Edición. Santa Fe, 2011. p. 352.

aquellas otras cuestiones que por contradecir el fundamento de la pretensión, procuran un pronunciamiento de fondo absoluto (cuestiones sustanciales).

2. En segundo término, con dicha expresión suelen designarse las cuestiones concretas que el demandado plantea frente a la pretensión del actor con el objeto de oponerse a la continuación del proceso, alegando que no se ha satisfecho los presupuestos procesales (excepciones procesales) o con el fin de oponerse al reconocimiento, por parte del juez, de la fundamentación de la pretensión de la parte actora, aduciendo la existencia de hechos extintivos, modificativos o impeditivos de la relación jurídica invocada por el demandante (excepciones sustanciales)⁴³.

Luego de definir “excepción” estamos en condiciones de indicar cuáles son las excepciones admitidas por el artículo 92 de la Ley 11.683. El segundo párrafo del mencionado artículo establece que dentro de los cinco días desde que se intima el pago, el demandado podrá oponer las siguientes excepciones: pago total documentado, espera documentada, prescripción e inhabilidad de título.

a.1. Pago total documentado.

Esta excepción se materializará mediante la demostración de la existencia del “pago total” de la obligación que dio origen al juicio en fecha anterior a la interposición de la demanda. Podemos decir entonces, que el pago debe ser acreditado, al momento de oponer las excepciones, mediante prueba documental (comprobante de pago de donde surja la cancelación de la obligación ejecutada) y no puede ser por un monto parcial. Si el pago fuera parcial, no resultará admisible la excepción aunque el mismo será tenido en cuenta para reducir el juicio y su prosecución será por el monto por el cual se debió haber iniciado. Esta última, situación importante para reducir los gastos del juicio, en caso de condena con costas.

Otro punto a tener en consideración es la comunicación de pago a la AFIP. Conforme la RG (DGI) 2353/82⁴⁴, actualmente vigente, los contribuyentes a los que se le intime el pago de gravámenes, multas, accesorios y/o actualizaciones mediante notificaciones, liquidaciones, emplazamientos, intimaciones u otros actos administrativos equivalentes, deberán comunicar el

⁴³ Folco, Carlos María. *Ejecuciones Fiscales. Vía de apremio tributario, ámbito nacional, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos y Santa Fe*. Ed. La Lay, 2da. Edición, Buenos Aires, 2010. p. 95-96.

⁴⁴ B.O. 03/05/1982.

pago de la obligación intimada, independientemente de la fecha en que lo haya realizado mediante la utilización del formulario F. 8194.

Lo anteriormente expuesto es de vital importancia ya que el artículo 92 de la ley procedimental establece que: “Los pagos efectuados después de iniciado el juicio no serán hábiles para fundar excepción. Acreditados los mismos en autos procederá su archivo o reducción del monto demandado con costas a los ejecutados. Igual tratamiento se aplicará a los pagos mal imputados y a los no comunicados por el contribuyente o responsable en la forma que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cuyo caso se eximirá de las costas si se tratara de la primera ejecución fiscal iniciada como consecuencia de dicho accionar”.

La jurisprudencia⁴⁵ ha aminorado la exigencia de la comunicación de pago cuando entre la fecha de realización del depósito bancario y la fecha del libramiento de la boleta de deuda ha transcurrido un período de tiempo tal que permita a la Administración Fiscal.

a.2. Espera documentada.

Podemos definir a la espera como “el nuevo plazo que por acuerdo de partes o por la sola voluntad del acreedor es concedido al deudor, debiendo basarse en documentos emanados del primero de ellos, ya que al tratarse de una renuncia a percibir un crédito en el plazo correspondiente, debe ser expresa e inequívocamente manifiesta”⁴⁶. Asimismo, existe lo que se denomina espera legal, ya que la misma surge del propio texto de la ley.

Recordemos que la espera en materia tributaria debe ser concedida con carácter general o para determinada zona, lo que queda materializado mediante la posibilidad por parte de los contribuyentes de acogerse a planes de pago o moratorias.

Con relación a los planes de facilidades de pago o moratorias, podemos plantear los siguientes requisitos para la procedencia de la excepción de espera documentada, conforme surge de la lectura de la jurisprudencia.

⁴⁵ FISCO NACIONAL c/DELFINO s/EJECUCIÓN FISCAL. J.N.P.I. CIV. Y COM. FED. N° 1. SECRETARIA N° 1. 19/10/95.

⁴⁶ Folco, Carlos María. *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*. Tomo II. Editorial Rubinzal-Culzoni. 3ra. Edición. Santa Fe, 2011. p. 366.

- Que la constancia que acredita el acogimiento a un plan de pagos o moratoria haya sido emitida por el Fisco a favor del deudor y desprenderse de la misma de manera indudable que se ha otorgado un plazo especial o prórroga para la cancelación de las obligaciones tributarias por las que se ha adherido a los mismos⁴⁷.
- Que el nuevo plazo haya sido concedido con anterioridad a la promoción de juicio en el que se reclama el cobro de la obligación fiscal por la que se otorgó la espera⁴⁸.
- Que el acogimiento al plan de pago o moratoria se haya efectuado completando los requisitos fijados por la norma y no haya mediando rechazo de la solicitud por parte de la AFIP⁴⁹.
- Que no hubiese operado la caducidad del plan de pagos⁵⁰.

En lo que a la espera legal se refiere, la interposición de un recurso contra un acto administrativo que se otorgue con efecto suspensivo respecto de la ejecutoriedad del acto atacado operará como excepción de espera documentada cuando se haya interpuesto con anterioridad a la emisión de la boleta de deuda⁵¹.

Como corolario se puede decir que la “espera documentada” puede provenir de reglamentos delegados (art. 113, ley 11.683) o de la propia ley.

a.3. Prescripción.

En materia tributaria la única prescripción admisible es la liberatoria. Ahora bien, se debe tener en cuenta el tipo de tributo a los efectos de considerar los plazos de prescripción.

Se podrá oponer en el juicio de ejecución la excepción de prescripción cuando hayan transcurrido los plazos establecidos según:

- Artículo 56 y siguientes de la Ley de Procedimiento Tributario en lo que respuesta a obligaciones impositiva.

⁴⁷ AFIP DGI C/DANA DANIEL ISAAC S/EJECUCIÓN FISCAL. J. N. P. I. C. A. FED. NRO. 11. 04/06/2001.

⁴⁸ AFIP DGI C/TECMET SA.C.I. Y F S/EJECUCIÓN FISCAL-DGI. J.Fed.E.F.T. NRO. 1. 02/03/2007.

⁴⁹ FISCO NACIONAL (DGI) C/TORRES IVO O. CSJN. 29/03/1977.

⁵⁰ FISCO NACIONAL (DGI) C/TORRES IVO O. CSJN. 29/03/1977.

⁵¹ "Fisco Nacional (DGI) c/C.A. Boca Juniors Asoc. Civil s/ejecución", Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Federal Contencioso Administrativo N° 7, Secretaría N° 14, 6/11/95.

- Artículo 16 de la ley 14.236 en lo atinente a obligaciones vinculadas con los recursos de la seguridad social⁵².
- Artículo 803 y siguientes del Código Aduanero⁵³.

Por último, destacamos que el artículo 44 de la ley 26.476⁵⁴ y el artículo 17 de la ley 26.860⁵⁵ suspenden con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales.

Es dable destacar que la suspensión mencionada en el párrafo anterior, y siguiendo el criterio de nuestro tribunal cimero⁵⁶, opera respecto de aquellos términos de prescripción que se encontraban en curso a la fecha de entrada en vigor de las normas citadas.

a.4. Inhabilidad de título.

Ante la falta de los requisitos formales o de los presupuestos esenciales del título ejecutivo, se emplea la excepción de inhabilidad de título para manifestar la improcedencia del juicio de ejecución fiscal.

El artículo 92 de la ley de rito, en su inciso d) plantea que se opondrá la excepción bajo análisis cuando existan "...vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda".

A primera vista pareciera que solo operará esta excepción cuando existan vicios relativos al título ejecutivo como son lugar y fecha de otorgamiento, firma del funcionario competente, indicación del deudor, importe y concepto de la deuda; excluyendo el análisis de la causa del crédito. A este respecto la jurisprudencia a manifestado que no puede admitirse un rigorismo

⁵² CAJA NOTARIAL COMPLEMENTARIA DE SEGURIDAD SOCIAL C/D' ARIELLI, MARÍA ANGÉLICA S/EJECUCIÓN FISCAL. C.N.C.COM., SALA III. 11/10/1995.

⁵³ AFIP DGI C/DYMANT, HENRY FABIO S/EJECUCION FISCAL. J.Fed.EFT NRO 1, SEC. 1. 23/03/2007.

⁵⁴ B.O. 24/12/2008.

⁵⁵ B.O. 03/06/2013.

⁵⁶ AFIP C/CARRERA, DAMIAN BRUNO. CSJN. 05/05/2009.

formal que conlleve a la condena ante una deuda inexistente, cuando la misma quede expuesta claramente en autos⁵⁷.

b. Excepciones admisibles que no se encuentran reguladas en la Ley de Procedimiento Tributario.

A continuación se desarrollarán excepciones al juicio de ejecución fiscal, que si bien no están contempladas en el artículo 92 de la ley de rito, han sido consideradas por la mas destacada doctrina y receptada por la jurisprudencia.

b.1. Falsedad de título.

Esta excepción, contenida en el inciso 4 del artículo 544 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, consiste únicamente en la adulteración del documento, ya que lo relativo a la forma extrínseca del título se encuentra contemplado en la excepción de inhabilidad de título. Estamos en presencia de la adulteración material del título (boleta o certificado de deuda).

b.2. Inconstitucionalidad.

En principio no sería procedente el planteo de inconstitucionalidad en ejecuciones fiscales. Será admitida esta excepción cuando se demuestre que la resolución puede frustrar un derecho federal o causar un perjuicio irreparable a posteriori.

En definitiva, será procedente cuando en el proceso ejecutivo se violen garantías constitucionales que no puedan ser protegidas por las defensas previstas por la Ley 11.683. A mayor abundamiento se destaca la posición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Municipalidad de Plaza Huincul c/YPF s/Ejecución fiscal” donde dejó claramente plasmado que los tribunales inferiores deben tratar y resolver la excepción de inconstitucionalidad si su rechazo ocasiona una clara violación a los derechos de propiedad y defensa en juicio.

b.3. Incompetencia de jurisdicción.

⁵⁷ FISCO NACIONAL C/STEVERLYNCK, JULIO. CSJN. 24/05/1974.

La competencia puede ser definida como la medida de jurisdicción asignada a un Órgano del Poder Judicial, a efectos de la determinación genérica de los asuntos en que es llamado a conocer por razón de la materia, cantidad y lugar⁵⁸.

La excepción de incompetencia se puede oponer por parte del demandado, aunque es obligación del juez pronunciarse de oficio respecto de su competencia, previo al traslado de las excepciones.

b.4. Litispendencia.

El fin de esta excepción es que se evite el dictado de sentencias contradictorias, situación que va en contra de la seguridad jurídica y genera un desgaste innecesario de la función jurisdiccional.

Comúnmente resulta admisible cuando en dos procesos simultáneos exista identidad de sujeto, objeto y causa. Al margen de lo planteado precedentemente, la CSJN⁵⁹ tiene dicho que “...aunque no concurra la triple identidad de sujeto, objeto y causa, cuando se evidencia la posibilidad de fallos contradictorios, en cuyo caso la solución se logra, por razones de conexidad, por medio de la acumulación de procesos (art. 188 y siguientes del Código Procesal.”

b.5. Falta de legitimación pasiva.

Consiste en la ausencia de cualidad entre la persona del actor y aquella a quien la acción está concedida o entre la persona del demandado y aquella contra la cual se concede.

Será la demostración de la calidad de contribuyente o responsable lo que determinará la procedencia de la excepción por falta de legitimación pasiva.

Existe jurisprudencia que sostiene que esta excepción está receptada por la Ley de Procedimiento Tributario en la excepción de inhabilidad de título.

b.6. Cosa juzgada.

Esta excepción será oponible en la medida de que el Fisco pretenda el cobro de la misma obligación tributaria en diferentes juicios ejecutivos.

⁵⁸ Couture, Eduardo. “Fundamentos del Derecho Procesal Civil”, Ed. Depalma, Bs. As. 1958.

⁵⁹ DURRIEU VIDA Y CÍA. S.R.L. V. PROVINCIA DE BUENOS AIRES. Fallos: 314:811.

Los Tribunales de Ejecuciones Fiscales Tributarias tienen dicho que “...toda vez que la deuda reclamada en los expedientes (...) ha sido incluida en un plan de facilidades de pago cuya caducidad se pretende ejecutar en estas actuaciones, teniendo en cuenta que la cuestión ya ha sido resuelta y sentenciada en las causas referidas, corresponde hacer lugar a la excepción de cosa juzgada opuesta por la demandada”⁶⁰

b.7. Falta de personería.

Esta defensa se refiere a la falta de capacidad civil o legal del actor o demandado para estar en juicio y a la falta, defectos o insuficiencia de poderes de quienes son sus representantes.

En materia tributaria será procedente cuando los representantes o agentes fiscales de la AFIP no acrediten su personería a través de los documentos pertinentes o con la certificación que surge de la boleta de deuda.

c. La compensación como excepción al juicio de ejecución fiscal.

Como ya se ha dicho en apartados anteriores, la compensación es un medio de extinción de las obligaciones cuando dos sujetos son al mismo tiempo deudores y acreedores, produciendo efectos desde el momento en que ambas obligaciones coexisten.

Aquí es importante destacar que la compensación tiene que ser invocada por alguna de las partes, ya sea en la demanda o en la defensa, debido a que los jueces están imposibilitados para declarar de oficio la extinción de las obligaciones por compensación.

En materia tributaria, es necesario aclarar que, previo a la devolución de tributos, el juez administrativo debe verificar la existencia de deudas por parte del contribuyente y en su caso, compensarlas de oficio.

La excepción de compensación se encuentra regulada por el artículo 544, inciso 7 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, teniendo su fundamento en las normas del Código Civil. En materia tributaria, la Ley 11.683 no tienen prevista esta excepción en el Art. 92.

⁶⁰ AFIP DGI 40.407 C7NAZAR Y COMPAÑÍA S.A. S/EJECUCIÓN FISCAL-DGI. JFed.EFT N° 1, 27/12/2006.

Al margen de lo anteriormente expuesto, conforme la jurisprudencia, puede oponerse la excepción de compensación ante un juicio de ejecución fiscal, bajo ciertas circunstancias que serán analizadas en los párrafos siguientes.

La Cámara Nacional de Apelaciones tiene dicho “que para que la excepción de compensación pueda prosperar, es necesario que la misma haya sido resuelta favorablemente por el Organismo Recaudador, (...) la constancia de iniciación del trámite pertinente ante el organismo recaudador, no resulta suficiente”.

Ahora bien, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Enercom S.R.L.”⁶¹ estableció que una deuda no es inexistente aunque se haya solicitado una compensación, si no media “un acto del organismo recaudador que hubiese admitido la compensación solicitada y dispuesto la acreditación del crédito invocado”. Asimismo, en este fallo y en “Signus Electrónica S.A.”⁶² la Corte manifiesta que no se encuentra previsto en la Ley 11.683 la excepción de compensación como defensa oponible y solo plantea la excepción de pago total documentado.

Con referencia a lo indicado en el párrafo anterior, el Dr. Carlos María Folco ha criticado la postura de la Corte dado que aunque la defensa de excepción por compensación no se encuentre prevista en el artículo 92 de la ley de rito, la misma debe ser admitida “toda vez que resulta equiparable procesalmente a la excepción de pago, en virtud de tratarse de un medio extintivo de la obligación tributaria que produce los efectos jurídicos del pago”⁶³.

Otro fallo de relevancia del tribunal cimero es el relativo a la causa “Plavinil Argentina S.A.I.C.”⁶⁴, donde se sostuvo que no puede decirse “que la deuda reclamada es manifiestamente inexistente, pues no medió por parte del Organismo Recaudador una admisión de las compensaciones solicitadas. Es evidente, que al asignar el quo sentido positivo al silencio de la Administración respecto de tales pedidos sin que mediase una norma expresa que así lo dispusiere, se apartó de lo prescripto en el artículo 10 de la ley 19549, así como que tampoco se

⁶¹ FISCO NACIONAL-DGI c/ ENERCOM S.R.L.. CSJN. 25/04/2000.

⁶² AFIP-DGI c/ SIGNUS ELECTRÓNICA S.A. S/EJECUCIÓN FISCAL. CSJN. 25/04/2000.

⁶³ Folco, Carlos María. *Ejecuciones Fiscales. Vía de apremio tributario, ámbito nacional, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos y Santa Fe*. Ed. La Ley, 2da. Edición, Buenos Aires, 2010. p. 111.

⁶⁴ FISCO NACIONAL (AFIP) c/PLAVINIL ARGENTINA SAIC s/EJECUCIÓN FISCAL - CSJN - 17/4/2001

demostró que el contribuyente hubiese hecho uso de los remedios que le otorga el ordenamiento jurídico frente a la mora de las reparticiones administrativas. Por lo demás, se señala que las controversias suscitadas en torno a la compensación deben resolverse mediante las vías pertinentes para ello y no en el marco de un proceso de ejecución fiscal, por cuanto implicaría afectar indebidamente la ejecutoriedad de que goza el crédito de la actora”.

Conforme lo planteado hasta aquí, se puede decir que:

- 1) La compensación no se encuentra regulada como excepción en el artículo 92 de la Ley 11.683, aunque si en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.
- 2) La Corte Suprema de Justicia de la Nación, entiende que la ley de rito tiene prevista la excepción de pago documentado y no contempla la excepción de compensación.
- 3) El Dr. Carlo María Folco sostiene que la compensación produce los mismos efectos jurídicos que el pago, por lo cual equipara la defensa de excepción por compensación a la de pago total documentado⁶⁵.
- 4) Para que pudiera considerarse la compensación como excepción oponible en el juicio de ejecución fiscal, la misma debe ser aprobada por el organismo recaudador.

La experiencia nos demuestra que, salvo en los casos en que la AFIP tiene que emitir un acto administrativo mediante el cual reconoce la devolución de determinados tributos y se solicitaron compensaciones vinculadas con tal devolución, no es habitual que se cumpla con lo establecido por la RG 1658/04 en su artículo 8, es decir, que se reciba una nota emitida por el juez administrativo convalidando las compensaciones solicitadas. Lo que resulta habitual es que, previo a la prescripción del impuesto destino, realicen el rechazo de las compensaciones interpuestas cuando hay incongruencias con el crédito utilizado para cancelarlo por compensación.

Ante la situación descripta anteriormente y tomando como referencia lo planteado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Plavinil Argentina S.A.I.C.” respecto a que

⁶⁵ AFIP DGI C/ BAWEX SOCIEDAD ANÓNIMA S/EJECUCIÓN FISCAL-DGI. J.Fed.E.F.T. NRO. 1. 08/06/2006.

se deben utilizar los remedios procesales que están al alcance del contribuyente frente a la mora de las reparticiones administrativas, es importante recordarlos.

- a) Amparo por mora de la administración previsto por en el artículo 28 de la Ley de procedimientos administrativos Nro. 19.549. Conocido como pronto despacho.
- b) Recurso de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación (Art. 182 Ley 11.683).

4. Conclusión

En el presente trabajo partiendo de la noción de “Planificación Tributaria” se abordaron diferentes conceptos que hacen al interés fiscal y económico financiero del contribuyente.

Al analizar el instituto de la compensación, se destacaron cuestiones propias del régimen general de compensación establecido por la RG 1658/04 y una serie de regímenes especiales de compensación. Asimismo, a la hora de estudiar la manera en que las compensaciones pueden ser consideradas una excepción en el juicio de ejecución fiscal, se resaltaron conceptos básicos de este juicio ejecutivo y las diferentes excepciones que se pueden plantear como defensa en el mismo.

El estudio de los tributos que recaen sobre los contribuyentes permite identificar las distintas posibilidades que existen de efectuar compensaciones, facilitando su utilización y el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias. Es por esto, que al confeccionar un presupuesto financiero, el área pertinente podrá considerar la existencia de determinados créditos impositivos a su favor a la hora de hacer frente a ciertos compromisos fiscales. Aunque, se deberá poner gran atención a todos los requisitos a cumplir para que las compensaciones tengan fuerza de pago, ya que la mera solicitud no es suficiente, para que ante el inicio de un juicio de ejecución fiscal pueda oponerse como excepción en la defensa del mismo.

Hay que destacar el avance en la informatización de los procesos que hacen a la liquidación de los tributos y/o a las compensaciones, pero se debe recalcar que es necesario conocer la normativa y no dejarse llevar por lo que los aplicativos o servicios web de AFIP permiten o no realizar, dado que en ciertas oportunidades van en contra de los normado.

Por lo hasta aquí expuesto, podemos decir que se ratifica la hipótesis enunciada en la introducción, pudiendo afirmar que los contribuyentes que utilizan la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, ante un juicio de ejecución fiscal podrán invocar la misma como excepción al mencionado juicio en la medida de que cuenten con la aprobación de tal compensación por parte de la autoridad fiscal, no bastando como prueba la mera constancia de presentación de la solicitud.

5. Bibliografía

- Acosta, María S. y otros. ABC Profesional del contador. Guía práctica para el joven graduado. Fondo Editorial, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires. Buenos Aires, 2006.
- AFIP. Página Web. www.afip.gob.ar.
- Couture, Eduardo. “Fundamentos del Derecho Procesal Civil”, Ed. Depalma, Bs. As. 1958.
- Decreto 1.439/01. B.O. 08/11/2001.
- Decreto 802/01. B.O. 15/06/2001
- Decreto 976/01. B.O. 31/07/2001.
- Folco, Carlos María. Ejecuciones Fiscales. Vía de apremio tributario, ámbito nacional, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos y Santa Fe. Ed. La Lay, 2da. Edición, Buenos Aires, 2010.
- Folco, Carlos María. Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura. Tomo I y II. Editorial Rubinzal-Culzoni. 3ra. Edición. Santa Fe, 2011.
- García Vizcaino, Catalina. Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Ed. De Palma, 1996.
- Gómez, Teresa y Folco, Carlos María. Procedimiento Tributario. Ley 11.683, Decreto 618/97. Ed. La Ley, 2003.
- Gorosito, Alberto M. Impuestos como pago a cuenta de ganancias: ganancia mínima presunta y gasoil. Tratamiento fiscal. Doctrina Tributaria. Errepar, Marzo 2001.
- Lenardón, Fernando R. y Cantero, María A. Cancelación de deudas fiscales con estímulos a la exportación. Errepar, 2009.
- Ley 11.683. Errepar., 2006.
- Ley 23.349, texto ordenado Decreto 280/97. B.O. 15/04/1997.
- Ley 26.028. B.O. 06/05/2005.
- Ley 26.476. B.O. 24/12/2008

- Ley 26.860. B.O. 03/06/2013.
- Nota Externa AFIP 3/2005. B.O. 29/08/2005.
- Oste, Fernando. Repaso general de las exenciones en combustibles líquidos. Doctrina Tributaria. Errepar, Junio 2008.
- Palacios, Lino Enrique. Manual de Derecho Procesal Civil. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1995.
- Resolución Ministerio Economía 150/02. B.O. 03/07/2002.
- RG AFIP 2.233. B.O. 29/03/2007.
- RG AFIP 1.277. B.O. 08/05/2001.
- RG AFIP 1.639. B.O. 26/02/2004.
- RG AFIP 1.658/04. B.O. 24/03/2004.
- RG AFIP 1.773. B.O. 24/11/2004.
- RG AFIP 115/98. B.O. 06/04/1998.
- RG AFIP 2.000. B.O. 06/02/2006.
- RG AFIP 2.598. B.O. 27/04/2009.
- RG DGI 2353/82. B.O. 03/05/1982.
- RG DGI 3.795/94. B.O. 08/02/1994.
- RG DGI 4.339/97. B.O. 03/06/1997.
- Santos, Pablo. Compensaciones de saldos impositivos con obligaciones de la seguridad social. Práctica y Actualidad Tributaria. Errepar, Julio 2007.
- Sternberg, Alfredo R. Afectación de estímulos a la exportación y cancelación de deudas impositivas y de recursos de la seguridad social. Doctrina Tributaria. Errepar, Abril 2004.
- Vanoli, Francisco. La compensación tributaria: Repaso y estado actual. Práctica Profesional. La Ley, 2003. RG AFIP 3.175/2011. B.O. 02/09/2011.