

Compensacion Tributaria

JURISPRUDENCIA

Compensación tributaria

Se confirma la sentencia que declaró

la nulidad de la resolución AFIP que resolvió ratificar parcialmente el acto administrativo y determinó los intereses resarcitorios correspondientes al pago extemporáneo de las declaraciones juradas por el IVA, puesto que las solicitudes que dan inicio al procedimiento que deben seguir los contribuyentes para obtener la compensación de sus obligaciones producen efectos desde el momento de su presentación.

En Buenos Aires, a los 2 días del mes de julio de 2015, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los autos "PRUNDER SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva", Causa N° 37.232/2013, y planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice: I. Que a fs. 117/122 vta. la Sra. Juez a quo hizo lugar a la demanda interpuesta por la actora y declaró la nulidad de la Resolución N° 158/2013 emitida por el Director Interino de la Dirección Regional Sur - DGI, que resolvió ratificar parcialmente el acto administrativo de intimación de pago de intereses resarcitorios dictado el 08/01/2013 y determinó los intereses resarcitorios correspondientes al pago extemporáneo de las DDJJ Sicore Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos de abril y junio del 2007, en \$... y \$..., respectivamente. Impuso las costas al Fisco Nacional. Para así decidir, luego de hacer un pormenorizado relato de los hechos, realizó un análisis de las normas aplicables al caso -arts. 26, 28 y 37 de la Ley 11.683 y arts. 6, 7 y 8 de la Resol. Gral. AFIP N° 1658/04- y concluyó que las solicitudes que dan inicio al procedimiento que deben seguir los contribuyentes para obtener la compensación de sus obligaciones producen efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se observen todos los requisitos exigidos. Caso contrario, sólo producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de aquellos. De tal manera, dado que se encuentra acreditado que PRUNDER SA realizó las presentaciones cuestionadas en término -el 10/05/2007 y el 10/07/2007-, el Fisco dispuso de las sumas provenientes del saldo de IVA de libre disponibilidad de los períodos cuestionados al momento de sus respectivos vencimientos. En virtud de tal premisa, la magistrada de primera instancia entendió que la actora no había incurrido en mora y, por consiguiente, concluyó que no corresponde la imposición a ésta de intereses resarcitorios.

II. Que el fallo fue apelado por la demandada a fs. 124, quien expresó agravios a fs. 135/138 vta., los cuales fueron replicados por la actora a fs. 140/146 vta. El Fisco se agravia por considerar arbitraria la interpretación que efectuó la magistrada, tanto de las pruebas aportadas por la actora, como de las normas aplicables al caso. Puntualmente, indica que la contribuyente aplicó su exteriorización compensatoria indebidamente, debido a que la solicitud de compensación presentada el 10/05/2007 refiere a la retención del período fiscal 04/2004, dejando así a las retenciones del período 04/2007 sin compensación al tiempo oportuno de su vencimiento, por lo que resulta innegable que la consecuencia de la mora incurrida sea el devengamiento de intereses resarcitorios. En refuerzo de tal postura cita el dictamen N° 50/81 (DATJ). Así también, precisa que la compensación del período 06/2007 en la suma de \$... con el saldo de libre disponibilidad proveniente del IVA de igual período, fue rectificadas en la suma de \$... el 28/04/2011. Pone de resalto que respecto del régimen de compensaciones de la AFIP, la sola presentación de una solicitud de compensación no implica su aprobación y mucho menos la extinción parcial o total de la obligación del contribuyente, por cuanto sólo constituye una "expectativa". A lo que agrega que "tampoco la aprobación de la compensación constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, pues en el desarrollo de la facultad de determinación oficial, la Administración puede rechazar o modificar el saldo a favor compensado", tal como habría sucedido en el caso de autos. Finalmente, sostiene que las compensaciones presentadas originalmente no se encontraban aceptadas y cita en apoyo de su tesis el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, "AFIP c/ Plavinil Argentina S.A" del 17/04/2001. III. De modo liminar es imprescindible advertir que no he de seguir a las partes en todas sus argumentaciones, así como tampoco he de volcar en este voto la totalidad del resultado del análisis de los planteos formulados en torno de las cuestiones introducidas y debatidas, sino que limitaré la exposición a aquellos aspectos que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso, pues conforme lo tiene dicha reiterada doctrina y la constante jurisprudencia del Alto Tribunal -con fundamento en elementales razones de buen sentido-, los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes ni a ponderar la totalidad de los elementos de juicio aportados, sino abordar y dar tratamiento a aquellos que se estimen conducentes y relevantes para resolver la cuestión y arribar a la solución definitiva (conf. C.S.J.N., Fallos: 144:611; 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, en igual sentido, Fassi, S. C. y otro "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado, Anotado" Tomo I, pág.825; Fenocchieto, E. C. y Arazi, R. "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Anotado", t.1, pág. 620). IV. Que con carácter previo a dar tratamiento a los agravios de la recurrente, conviene dejar claramente expuesto que, atento a los términos

en que ha quedado circunscripta la materia de conocimiento sometida a esta Alzada, no se encuentran en discusión los extremos de hecho relevantes y conducentes para emitir la decisión, que fueran correctamente enunciados en el considerando II del pronunciamiento de fs. 117/122 vta. V. Que la cuestión discutida en autos queda reducida exclusivamente a determinar cuál es el momento en que las solicitudes de compensación presentadas ante la AFIP produjeron los efectos jurídicos propios de la compensación, y en consecuencia, si corresponde el devengamiento de intereses resarcitorios. A efectos de abordar dicha cuestión, resulta necesario analizar el régimen de compensaciones tributarias ante la AFIP y el devengamiento de intereses resarcitorios, que encuentran recepción normativa en los arts. 26, 27, 28 y 37 de la ley 11.683 (T.O. 1998) y la RG AFIP N° 1658/04, de los que, por razón de orden expositivo, conviene recordar sus expresos términos. El art. 26 de la ley 11.683 detalla que: "Los responsables determinarán, al efectuar los pagos o los ingresos a cuenta, a qué deudas deberán imputarse. Cuando así no lo hicieren y las circunstancias especiales del caso no permitiesen establecer la deuda a que se refieren, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS determinará a cuál de las obligaciones no prescritas deberán imputarse los pagos o ingresos?". Luego, el art. 27 en la parte que aquí interesa dispone que: "El importe de impuesto que deben abonar los responsables (...) 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?". A su turno el art. 28 expresa: "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 prescritos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa (...)?". VI. Que, como puede observarse de las normas transcritas, la ley 11.683 admite que la compensación -uno de los modos de extinción de las obligaciones tributarias- pueda practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente. En este último supuesto, es la RG AFIP N° 1658/04 la encargada de reglamentar el procedimiento que deben seguir los contribuyentes y responsables para solicitar la compensación de sus obligaciones y, en lo que aquí interesa, su artículo 7° expresamente señala que dichas solicitudes "producirán efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se hubieren observado todos los requisitos exigidos. En caso contrario, sólo producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de aquéllos" (el destacado me pertenece). A continuación, el artículo art. 8° menciona que: "Verificada la validez formal de la solicitud y sin perjuicio de lo establecido por el artículo 6° de la presente, 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 obligaciones fiscales que se cancelan, consignando -en su caso- los ajustes que se hayan efectuado respecto de los accesorios liquidados por el solicitante, 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?". Finalmente el art. 9° expresa que: "Durante CUARENTA Y CINCO (45) días corridos, contados desde la presentación de la solicitud de compensación, no podrá modificarse la petición efectuada. El requerimiento que realice este organismo tendiente a subsanar omisiones, interrumpirá el término corrido del plazo antes señalado, hasta el momento en que se verifique el cumplimiento de los requisitos inobservados?". En virtud de tales disposiciones, una interpretación respetuosa de los derechos del contribuyente -que solicitó oportunamente las compensaciones, aún con errores materiales en la confección de las solicitudes (v.gr. el período impositivo al cual debe imputarse el saldo a favor a compensar)- y de los intereses recaudatorios del Fisco Nacional -que tuvo a disposición las sumas compensadas en término- no puede llevar a este tribunal a colegir válidamente que los efectos de la demora en que incurrió la administración tributaria al notificar al contribuyente de lo resuelto en relación a su solicitud de compensación -de conformidad con lo prescripto por el art. 8° de la RG mencionada ut supra- deban ser imputados a la sociedad actora. Ello es así, dado que si bien la norma no establece un plazo a la AFIP para que se expida respecto de la validez de la compensación solicitada, su art. 9° brinda una pauta que robustece la posición adoptada por la jueza a quo, en cuanto indica que el plazo de 45 días posteriores a la presentación de la solicitud -en el cual no podrá modificarse ésta última- se suspenderá cuando la AFIP realice un requerimiento tendiente a subsanar omisiones hasta el momento en que se verifique el cumplimiento de los requisitos inobservados. Es decir, la misma norma reglamentaria prevé el caso en que la solicitud no cumpla con la totalidad de los requisitos que aquélla dispone y menciona como actividad propia de la administración tributaria la emisión de requerimientos a los efectos de la subsanación de los requisitos inobservados. Actividad que, en el caso de autos, no se ha verificado. En tal sentido, no obstante la inacción de la AFIP en relación a la aceptación/rechazo y/o envío de requerimientos a la actora a los fines de la subsanación de las omisiones incurridas en las solicitudes de compensaciones en pugna, el organismo se ha limitado a intimar a

Prunder SA al pago de los intereses resarcitorios devengados desde el vencimiento del plazo de los períodos abril y junio de 2007 hasta la rectificatoria presentada en el mes de octubre del año 2007 -respecto del período abril 2007- y el ajuste conformado por la actora en abril del 2011 -respecto del período junio 2007-. VII. Que pese a los argumentos desarrollados por el Fisco, una interpretación razonable y discreta del mencionado art. 7º conduce a sostener que los "efectos" a los que se refiere no pueden ser otros que la extinción de la obligación tributaria que el contribuyente pretende compensar. De manera que al fijar la norma el momento en el que aquél se produce en el caso, desde la presentación de la solicitud respectiva debe estarse a las disposiciones del ordenamiento tributario (cf. arg. de Fallos: 328:2682 y esta Sala, Causa Nº: 15832/2010 in re "Oleaginosa Moreno Hermanos SA c/ EN-AFIP-DGI-Resol 138/09 (com 11/09 - dr2) s/Dirección General Impositiva", pronunciamiento del 20/02/2015). VIII. Que no obstante la claridad de la resolución en torno al momento en que producen efecto las solicitudes de compensación, las normas específicas que regulan el instituto de la compensación nada dicen sobre la aplicación y cálculo de intereses resarcitorios por pago fuera de término, por lo que corresponde recurrir a la disposición general sobre la materia, contenida en el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. 1998) que dispone: "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". La Corte tiene dicho que la razón de ser de los intereses resarcitorios, no es de naturaleza represiva (Fallos: 323:1315), sino que tiene por objeto retribuir la privación del capital de las sumas adeudadas (arg. de Fallos: 316:762), mientras que, adoptar la posición contraria esgrimida por la apelante, sería asignarle aquel carácter que la a quo le negó y consagrar una situación de enriquecimiento sin causa, pues aquélla tuvo las sumas a su disposición desde el vencimiento de las declaraciones juradas cuyos saldos a favor de libre disponibilidad fueron afectados a la cancelación de la deuda por capital. Por tales motivos, cabe concluir que la actora canceló el saldo de impuesto en la fecha en que presentó las solicitudes de compensación, por lo que no resulta procedente la exigencia de los intereses devengados durante ese lapso por la suma adeudada. En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la sentencia apelada, con costas de Alzada a la recurrente vencida (art. 68, primer párrafo, del código procesal). Los Dres. Carlos Manuel Grecco y Jorge Esteban Argento adhieren al voto precedente. En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal RESUELVE: Confirmar la sentencia apelada, con costas de Alzada a la recurrente vencida (art. 68, primer párrafo, del código procesal). Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ Correlaciones: Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA c/EN - AFIP-DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala V - 20/05/2010 IBM Argentina SA c/Estado Nacional - AFIP-DGI s/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala II - 19/06/2008 003396E