



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIO DE POSGRADO

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

“La compensación en el ámbito de la Ley de Procedimiento Fiscal y del Régimen Penal Tributario. Cuestiones controvertidas y estado actual”

Autor: Federico Gustavo Rivanera

Docente del taller: Sara Diana Telias



Índice

Introducción	4
La relación jurídico-tributaria y la obligación tributaria	5
El instituto de la compensación en el derecho privado	7
La compensación como instituto del derecho tributario	9
Inicio de los efectos de la compensación tributaria.....	11
Requisitos establecidos por la reglamentación.....	12
Jurisprudencia	13
Causa Celulosa (328:2682)	13
Doctrina de la CNACAF.....	14
Causa American Express Argentina (344:102).....	17
Estado actual	18
Compensación de obligaciones de responsables sustitutos	19
La figura del responsable sustituto.....	20
Jurisprudencia	22
Causas Agrobos y Cubecorp	22
Causa Rectificaciones Rivadavia (334:875).....	23
Causa Cresud – Dictamen Procuración.....	24
Causas por medidas cautelares	26
Estado actual	26
Compensación de créditos tributarios con obligaciones de la seguridad social.....	27
Jurisprudencia	28
Causa Cotagro	28
Causa Urquía Peretti (322:2189).....	29
Otras causas.....	30
Estado actual	31
Compensación como excepción oponible en el juicio de ejecución fiscal.....	33
El juicio de ejecución fiscal: excepciones oponibles	33
Jurisprudencia	35
Causa Fanelli (321:2103)	35
Causa Enercom (323:825) y Signus Electrónica (323:795)	36



Causa Astinave (326:3024)	38
Causa Flores, Raúl Salvador (324:3519).....	39
Estado actual	39
La compensación y el delito de simulación dolosa de pago.....	40
Jurisprudencia anterior a la modificación de la Ley 27.430.....	42
Causas Maggi y Dompra	42
Causa Szczech	43
Otras causas.....	43
Jurisprudencia posterior a la modificación de la Ley 27.430.....	44
Conclusiones	45
Bibliografía	48
Normativa.....	48
Jurisprudencia	48
Corte Suprema de Justicia de la Nación.....	48
Procuración General de la Nación.....	49
Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.....	49
Tribunal Fiscal de la Nación	49
Otras instancias	49
Doctrina citada	50
Doctrina de consulta.....	51



Introducción

El objeto de este trabajo es analizar el estado del arte relativo a cuestiones controvertidas referidas al instituto de la compensación en el marco de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 y del Régimen Penal Tributario establecido por la Ley 27.430.

Para el desarrollo de la cuestión, se realizará en primer lugar un análisis de la relación jurídica-tributaria, con el fin de comprender el origen de la obligación tributaria.

Seguidamente, se abordará el contenido y la naturaleza de la obligación tributaria, para así poder introducir la cuestión de los métodos de extinción aplicables en el ámbito del derecho tributario, centrando posteriormente el análisis en la compensación y en aquellas cuestiones que han generado disputas entre el fisco y los contribuyentes respecto de la aplicación de este instituto.

La extinción de la obligación tributaria implica agotar el derecho del acreedor, cancelar el crédito existente con el deudor y producir el efecto liberatorio para este último, lo que se traduce en la adquisición de un derecho que es incorporado a su patrimonio, pasando a formar parte de su propiedad privada, protegida por el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Resulta trascendental analizar algunas situaciones en las que el fisco ha rechazado dichos efectos debido a distintos cuestionamientos realizados en función del método extintivo utilizado por el contribuyente, dado que los mismos implican un impacto no solamente patrimonial (al exigir la cancelación de una obligación que el contribuyente alega encontrarse extinta), sino que también pueden conllevar consecuencias penales.

El interés de centrar el análisis en la compensación se debe a que es una de las formas de extinción que ha generado mayor cantidad de controversias respecto de su aplicación. Admitida dentro del ámbito del derecho tributario por la Ley 11.683 de procedimiento fiscal, se han generado posturas contrapuestas, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, respecto de distintas situaciones relacionadas con esta forma de extinción.

Se hará foco en los siguientes aspectos: momento a partir del cual comienzan los efectos extintivos de la compensación tributaria y la comparación con la situación en el derecho privado; la validez o no como excepción oponible en el juicio de ejecución fiscal del artículo 92 de la ley 11.683; la posibilidad de compensar créditos impositivos con deudas de la seguridad social; la compensación de créditos tributarios con obligaciones del mismo sujeto pero en carácter de responsable sustituto; y la inclusión de dicho instituto como configurador de la figura penal de simulación dolosa de pago.



La relación jurídico-tributaria y la obligación tributaria

El derecho tributario puede definirse como el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan.

Tal como sostiene Villegas (2001), esta rama del derecho puede dividirse en una parte general y una específica (p. 134). La primera contiene las normas y principios de aplicación común a todos los tributos, armonizando la necesidad de recaudación del Estado para su funcionamiento, con los derechos y garantías de los contribuyentes, evitando de esta forma que la imposición tributaria se torne arbitraria.

La parte especial, en cambio, contiene las normas específicas de cada tributo que integra un sistema tributario, debiendo respetar los principios establecidos por las normas tributarias generales.

Los tributos son establecidos unilateralmente por el Estado, siendo por lo tanto una prestación obligatoria en dinero o especie, que se exige con sustento en el poder de imperio estatal, lo que le permite prescindir de la voluntad del obligado. Para ejercer dicha potestad, los elementos constitutivos del tributo deben estar determinados por ley, cumpliendo de esta forma con el principio de legalidad.

Este vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y el sujeto pasivo que queda obligado a dicha prestación, es denominado por parte de la doctrina como relación jurídica tributaria principal.

Villegas (2001), sostiene que esta relación puede definirse en un doble sentido. Por un lado, se produce un vínculo establecido por la norma jurídica entre un supuesto hipotético (hecho imponible) y una consecuencia jurídica (mandato de pago tributario). Por otro lado, esa misma norma establece el vínculo entre el Estado como sujeto activo de dicho mandato, y aquel a quien la ley designe como sujeto pasivo (p. 247).

Por lo tanto, bajo esta interpretación se pueden distinguir dos momentos distintos en esta relación: el primero da origen a la obligación tributaria y se produce cuando un sujeto realiza en la realidad el supuesto teórico que el legislador estableció en la norma tributaria, denominado hecho imponible, y un segundo momento que es cuando el Estado como sujeto activo ejerce su derecho de acreedor para poder cobrar lo que le es debido de aquel o aquellos sujetos a quien por ley se designe como deudores de dicha obligación.

Parte de la doctrina ha optado por denominar destinatario legal tributario a quien perfecciona el hecho imponible, siendo este sujeto aquel a quien está dirigida la carga patrimonial del tributo,



mientras que reservan el término sujeto pasivo para referirse a aquel que queda obligado a cumplir con la obligación tributaria resultante (García Vizcaíno, 2020).

Nos encontramos entonces con un sujeto a cuyo respecto se configura el aspecto material del hecho imponible, cuya capacidad contributiva fue tenida en cuenta por el legislador al momento de crear la norma determinativa del tributo, y por otro lado con un sujeto que deberá cumplir con la obligación tributaria emanada del perfeccionamiento de dicho hecho imponible. Ambos sujetos podrían o no coincidir, dando lugar a la clasificación de sujetos responsables por deuda propia o por deuda ajena establecida en la ley de procedimiento fiscal.

Los primeros son aquellos sujetos que perfeccionan el hecho imponible y adicionalmente están obligados por la respectiva norma al cumplimiento de la obligación tributaria, siendo denominados por la ley como contribuyentes. Es decir que el contribuyente es destinatario legal tributario y sujeto pasivo de una relación jurídica tributaria al mismo tiempo.

La utilización de este término es aceptada por la generalidad de la doctrina, pudiendo citar como ejemplo a Jarach (1982), que define al contribuyente como “el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, (...) es obligado por naturaleza porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo” (p.168).

En cambio, si el sujeto pasivo es un tercero ajeno al perfeccionamiento del hecho imponible, estamos ante la categoría de responsables por deuda ajena que establece la ley 11.683, donde a su vez podemos distinguir a aquellos que serán responsables solidarios, de los responsables sustitutos.

Estos sujetos son aquellos que, sin haber perfeccionado el hecho imponible, están involucrados en la relación jurídico-tributario como obligados a cumplir la obligación tributaria.

Como conclusión, podemos sostener que la obligación tributaria surge como consecuencia del nacimiento de la relación jurídica tributaria, que a su vez se origina a partir del perfeccionamiento del hecho imponible establecido en la norma tributaria por parte de un sujeto respecto del cual el legislador asumió que poseía capacidad contributiva, exteriorizada a través del acaecimiento del hecho o situación que constituye el aspecto material del hecho imponible.

La misma norma deberá establecer si quien debe cumplir con dicha obligación es el mismo sujeto que realizó el aspecto material del hecho imponible, o si es un tercero ajeno a dicho perfeccionamiento.

Para analizar lo relativo a la extinción de la obligación tributaria debe definirse cuál es el contenido y la naturaleza de dicha obligación.



Giuliani Fonrouge (2004) sostiene: “*El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar: dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar*” (p. 340).

Respecto de todas aquellas exigencias adicionales que son impuestas al deudor o a terceros, el mencionado autor afirma que no forman parte de la obligación tributaria, sino que, en el caso de las impuestas al contribuyente las mismas forman parte de la relación jurídica tributaria pero actúan por fuera de la obligación tributaria, y en el caso de las impuestas a terceros las define como cargas públicas destinadas a facilitar la determinación y recaudación de tributos (p. 402).

En suma, estas obligaciones adicionales que están relacionadas con aspectos formales serían accesorias o secundarias, vinculadas con el cumplimiento de la obligación, pero que en sí no forman parte del objeto de esta.

No obstante esto, se verá más adelante que la jurisprudencia ha admitido la supeditación de los efectos de extinción por compensación de saldos a la verificación del cumplimiento de deberes formales.

En cuanto a los métodos de extinción de la obligación tributaria, a nivel nacional son aplicables aquellos establecidos en la ley 11.683 de procedimiento fiscal. Los mismos consisten en el pago, la compensación, la acreditación y devolución, la novación (prórroga y planes de facilidades de pago), la prescripción de las acciones del Fisco y la prescripción de la acción de repetición por parte del contribuyente.

El trabajo se centrará únicamente en la compensación, siendo este uno de los métodos que más situaciones conflictivas entre el fisco y el contribuyente ha generado.

El instituto de la compensación en el derecho privado

El Código Civil y Comercial de la Nación establece en su artículo 921 que existe compensación de obligaciones “*cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda*”.

De esta forma, al existir saldos acreedores recíprocos, se establece que la compensación “*extingue con fuerza de pago las dos deudas, hasta el monto de la menor, desde el tiempo en que ambas obligaciones comenzaron a coexistir en condiciones de ser compensables*”.



Este instituto opera como una suerte de garantía, ya que si un sujeto “A” cancela su deuda con un sujeto “B”, siendo a su vez acreedor de “B”, podría verse en la situación de luego no poder cobrar su crédito por la insolvencia de “B”. Para evitar esta situación, la compensación permite asegurar el cobro del crédito propio mediante la cancelación de la deuda que se posee con el mismo sujeto.

El Código establece distintas especies de compensación: legal, convencional, facultativa o judicial. En materia tributaria, como se verá a continuación, es admitida por la Ley 11.683 la compensación de créditos tributarios ya sea de oficio por parte de AFIP, como a pedido del contribuyente. Por lo tanto podemos afirmar que estamos ante una compensación del tipo legal, ya que resulta de las disposiciones de una ley de pleno derecho.

Para este tipo de compensaciones, el Código establece ciertos requisitos: ambas partes deben ser deudoras de prestaciones de dar, los objetos comprendidos en las prestaciones deben ser homogéneos entre sí, y los créditos deben ser exigibles y disponibles libremente, sin que resulte afectado el derecho de terceros.

Respecto del primer requisito, dado que las obligaciones deben ser de dar, se desprende que no podrán compensarse legalmente obligaciones de hacer y de no hacer.

El requisito de homogeneidad está vinculado a la fungibilidad de los objetos de ambas obligaciones, es decir, ambas obligaciones que se pretenden compensar deben tener como objeto cosas del mismo género y especie, no bastando que tengan un mismo valor económico.

La exigibilidad implica que los acreedores deben tener la potestad inmediata de accionar judicialmente para reclamar los créditos, quedando por lo tanto excluidos los casos de créditos sujetos a condición suspensiva, créditos sujetos a un plazo de cumplimiento que esté pendiente, y créditos nacidos de un acto nulo de nulidad absoluta.

Por último, en cuanto a la disponibilidad, se requiere que ambos sujetos puedan realizar y recibir el pago sin que un tercero tenga un derecho adquirido para oponerse legítimamente.

Otro aspecto importante para tener en cuenta es que una vez opuesta, la compensación legal produce sus efectos a partir del momento en que ambas deudas recíprocas comenzaron a coexistir en condiciones de ser compensadas, aunque el crédito no sea líquido o sea impugnado por el deudor.

El artículo 930 del Código establece ciertos tipos de obligaciones sobre las cuales no se puede aplicar la compensación, entre las que podemos encontrar a *“las deudas y créditos entre los particulares y el Estado nacional, provincial o municipal, cuando: a) las deudas de los*



particulares provienen del remate de bienes pertenecientes a la Nación, provincia o municipio; de rentas fiscales, contribuciones directas o indirectas o de otros pagos que deben efectuarse en las aduanas, como los derechos de almacenaje o depósito”.

Los motivos que se encuentran en la doctrina para justificar esta prohibición están relacionados con el carácter especial que poseen los créditos fiscales y su pertenencia al derecho público, con lo cual se busca evitar la limitación de ingresos de dinero a las arcas públicas por créditos fiscales, dada su función de satisfacer necesidades colectivas (Bertazza, 2019).

Sin embargo, como bien señala Giuliani Fonrouge (2004), los ordenamientos tributarios modernos tienden a manifestarse a favor de la compensación tributaria, ya sea de carácter amplio o más restringido (p. 486).

Como se verá en el punto siguiente, la legislación tributaria argentina recepta la compensación, siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas en la ley de procedimiento fiscal.

La compensación como instituto del derecho tributario

Como se vio en el punto anterior, la ley 11.683 de procedimiento fiscal recepta el instituto de la compensación, y regula su aplicación en relación con los impuestos que recaude AFIP.

En este punto cabe recordar que el derecho tributario posee autonomía para crear institutos propios, pudiendo apartarse por lo tanto de las reglas e institutos establecidos para el derecho privado.

Así lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al señalar respecto del derecho tributario:

(...) cuenta en la actualidad con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado, todo lo cual ha hecho perder a éste la preeminencia que otrora tenía sobre aquél. (...) Ello no quiere decir, sin embargo, que el derecho tributario, como disciplina jurídica cuyo objeto concierne a las instituciones que integran el régimen de los recursos derivados con que cuenta la economía del Estado, permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico (297:500).

Esto se ve reflejado al admitir la aplicación de la compensación para deudas y créditos fiscales, a pesar de que el Código Civil y Comercial expresamente establece que son obligaciones no compensables. Dado que la ley 11.683 es regulación específica en materia tributaria, rige por sobre lo establecido en la norma de derecho privado, aunque esta última resulte de aplicación supletoria



en todo aspecto no reglado por la normativa tributaria, tal como se establece en el artículo 1 de la ley de procedimiento fiscal.

Pasando al análisis como instituto del derecho tributario, el mismo es introducido a través del artículo 28 de la ley 11.683, donde se establece que la AFIP *“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 aquel o determinados por la Administración 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”*.

El mencionado artículo otorga facultad a la AFIP para determinar las formas y procedimientos para dicho ejercicio, y adicionalmente hace extensible la aplicación de la compensación a los responsables del cumplimiento de deuda ajena establecidos en el artículo 6 de la misma ley.

Si bien de la lectura del texto parecería admitirse únicamente la compensación de oficio por parte de AFIP, la Corte tiene dicho que este modo de extinción puede aplicarse tanto de oficio por parte del organismo recaudador, como también a requerimiento del contribuyente, siendo necesario que el crédito sea líquido y exigible en los términos del Código Civil y Comercial, lo que implica que la autoridad de aplicación determine los saldos netos a compensar, dado que recién se configura la exigibilidad del crédito cuando el organismo recaudador haya comprobado la existencia de pagos excesivos (316:1954).

Respecto de los requisitos para que proceda la compensación tributaria, dado que en el texto de la Ley 11.683 no se determina ninguno (más allá de que los créditos se encuentren no prescriptos), en principio se debería hacer remisión al derecho privado como norma supletoria, siendo de aplicación los requisitos que el Código Civil y Comercial establece para que proceda la compensación de tipo legal, los cuales se han analizado en el apartado anterior.

Sin embargo, en base a la delegación que le otorga la Ley de Procedimiento Fiscal en el mencionado artículo 28, el ente recaudador se ha encargado de establecer los procedimientos necesarios para habilitar la solicitud de compensación por parte del contribuyente, siendo la normativa vigente actualmente la Resolución General (AFIP) N° 1.658 y sus modificaciones.

Mediante dicha Resolución, se establecen ciertos requisitos que difieren de los establecidos en el Código Civil y Comercial, lo que ha llevado a que se generen conflictos de interpretación entre el fisco y los contribuyentes respecto del alcance de algunos de estos.



Respecto de otros requisitos establecidos en el Código Civil y Comercial que no han sido receptados por la normativa impositiva, la Corte se ha expedido en un antecedente de vieja data a favor de su aplicación supletoria. De esta forma, sostuvo que la disposición legal que permite la compensación tributaria “*no significa apartarse de los presupuestos elementales que dicho Código establece para que sea posible la compensación entre quienes reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente; por manera que también en materia impositiva, para que funcione la compensación como medio de extinción de obligaciones fiscales, es menester que las deudas sean líquidas y exigibles (art. 819) y se hallen expeditas (art. 822)*” (285:44).

En dicho antecedente, el fisco pretendía que se levante el embargo que se había dispuesto sobre fondos que una sociedad debía percibir por una repetición de impuestos, para poder compensarlos con obligaciones fiscales incumplidas por dicha sociedad.

La Corte entendió que el fisco no pudo demostrar que al momento de trabarse el embargo sobre los fondos, su crédito contra la sociedad fuera líquido, en el sentido de que existiera y tuviese monto determinado, según lo requerido por la norma civil. Como consecuencia de esto, el embargo constituía un obstáculo válido para la compensación por parte del fisco.

De esta forma, se confirma la supletoriedad del derecho civil en cuanto a aspectos no considerados por la norma impositiva respecto del instituto.

Habiendo sintetizado los principales aspectos de la compensación tributaria, a continuación se hará un análisis de algunos temas que han generado controversias respecto de dicho instituto.

Inicio de los efectos de la compensación tributaria

En el presente apartado se analizará la evolución de la jurisprudencia respecto de la definición del momento a partir del cual comienzan a aplicar los efectos de la compensación tributaria.

Esta controversia se cierne respecto a si la presentación de una solicitud de compensación con errores formales produce efectos a partir del momento de su presentación, o recién cuando se presenta la rectificativa corrigiendo dichos errores. La cuestión cobra relevancia a efectos de determinar si corresponde o no la aplicación de intereses resarcitorios desde el vencimiento de la obligación compensada hasta la presentación de la rectificativa de la solicitud.

Como se verá, la postura actual de la Corte a partir de lo decidido en la causa American Express Argentina (344:102) se inclina por considerar que el cumplimiento de los requisitos formales



establecidos por la reglamentación es condición necesaria para que el contribuyente pueda ser titular del derecho a cancelar sus obligaciones con créditos a su favor.

Requisitos establecidos por la reglamentación

La Ley 11.683 delega a la administración tributaria la potestad de reglamentación de los procedimientos para la compensación de deudas y créditos tributarios, siendo la Resolución General 1.658 la norma vigente que regula esto.

Dicha resolución establece que los efectos de la compensación tributaria, en el caso de que sea el contribuyente quien la requiera, comienzan *“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”*.

Se diferencia así de lo que sucede con el instituto en el derecho privado, donde la compensación legal produce efectos a partir del momento en que las deudas recíprocas coexisten en condiciones de ser compensadas. Cabe destacar sin embargo que, aunque los efectos según el Código Civil y Comercial operan de pleno derecho una vez cumplido los requisitos establecidos para que proceda la compensación, su aplicación no es automática, sino que es necesario que la misma sea opuesta por la parte interesada, dado que no se puede prescindir de la voluntad de las partes.

Volviendo al ámbito tributario, una vez presentada la solicitud de compensación, se requiere que el Fisco emita una resolución aprobando la misma, teniendo la capacidad de denegarla en caso de que considere que los créditos compensados deben ser total o parcialmente impugnados, debiendo explicar los motivos para tal entendimiento en la mencionada resolución.

Esta necesidad de presentación de una solicitud de compensación para que surta efecto la extinción de la obligación tributaria ha sido sostenida por el fisco a través del Dictamen 50/1981 de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos.

En dicho dictamen, se afirma que para poder oponer la compensación como forma de extinción, se requiere que el contribuyente exteriorice su voluntad de compensar, sin que pueda considerarse como tal el hecho de que posea un saldo a favor del mismo monto que la obligación no ingresada, dado que ante el silencio por parte del contribuyente, el fisco no puede interpretar que por poseer un saldo a favor, dicho sujeto se encuentra dispuesto a imputarlo contra una obligación vencida que se encuentre parcial o totalmente incumplida.

Este criterio ha sido confirmado por la Corte Suprema de Justicia en la causa Tacconi (316:1954), donde sostuvo que resulta razonable el requisito de una resolución del organismo fiscal, *“en virtud*



de que el contribuyente o responsable está facultado además, para otorgar otros destinos a los importes a su favor, vgr. solicitar devolución administrativa o judicial, imputarlo como depósito en garantía –art. 183, ley 11.683-, transferirlo a terceros, etc.”.

Esto no implica que el fisco tenga facultades discrecionales para otorgar o denegar la compensación, sino que la misma procede siempre y cuando se cumpla con los recaudos establecidos, pudiendo fundamentar el rechazo de esta siempre y cuando se alegue inexistencia o ilegitimidad del saldo a compensar (Gómez y Folco, 2018, p. 250)

El momento a partir del cual surte efecto la compensación impositiva es un tema que ha generado jurisprudencia en sentidos contrapuestos, siendo este un aspecto determinante para la aplicación y reclamo de intereses resarcitorios por parte del fisco. Cabe destacar algunos antecedentes respecto de este tema.

Jurisprudencia

Causa Celulosa (328:2682)

El primer antecedente se trata de un fallo de la Corte Suprema de Justicia, donde se analiza el momento hasta el cual se deben generar intereses resarcitorios a partir del vencimiento de la obligación a compensar, en el supuesto en que el contribuyente presenta tardíamente la solicitud de compensación con saldos a favor generados por declaraciones juradas de impuestos cuyo vencimiento operó posteriormente al de la obligación a compensar (328:2682).

Mientras que el contribuyente sostenía que los intereses debían generarse hasta el vencimiento de las obligaciones que generaron los saldos a favor, el fisco sostenía que los intereses debían generarse hasta la fecha en la cual se había presentado la solicitud de compensación, que era posterior al vencimiento de las obligaciones generadoras del saldo a favor a compensar.

La postura del fisco se basaba en que la RG (DGI) 2.542 (antecesora de la actual RG 1.658) establecía los efectos de la compensación a partir de la presentación de la solicitud, por lo tanto al existir una norma reglamentaria en el ámbito del derecho tributario, no correspondía la aplicación supletoria del Código Civil que planteaba efectos compensatorios a partir de la coexistencia de los saldos deudores y acreedores del mismo sujeto.

La Corte, por voto en mayoría, rechazó la postura del contribuyente que buscaba otorgarle efecto meramente declarativo al artículo de la RG 2.542 que establecía los efectos de la compensación a partir de la presentación de la solicitud. Sostuvo que los efectos de dicho artículo refieren a los de la extinción de la obligación tributaria que el contribuyente pretende compensar.



Uno de los principales puntos destacables de la sentencia es que, si bien la referencia al momento en que surte efecto la compensación está establecida en una disposición reglamentaria del organismo recaudador, la Corte considera que la misma debe considerarse integrante de la ley reglamentada, por lo tanto no se produce un vacío respecto del tema en cuestión que haga necesario recurrir supletoriamente al derecho privado, el cual posee un criterio distinto.

Concluye así que el contribuyente, al optar por el método de compensación reglado a través de la Resolución 2.542, no puede sustraerse a lo dispuesto por dicha normativa en cuanto al momento a partir del cual produce efectos el pedido de compensación, ni pretender asignarle una interpretación que prescinda de su texto.

Considero acertada la opinión de Ziccardi y Cucchiatti (2005) en su comentario al presente fallo, en cuanto señalan que la extensión que hace la Corte del concepto de norma tributaria a las definiciones establecidas en resoluciones del órgano recaudador, a los fines de interpretar su texto, *“puede llevar a que, sin transgredir específicamente la disposición reglamentada, se impongan restricciones formales que impliquen un cercamiento al derecho de los contribuyentes”*.

Doctrina de la CNACAF

Ante este criterio de interpretación de carácter literal del texto de la norma reglamentaria por parte de la Corte, han surgido algunos fallos posteriores de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que han atenuado este rigorismo formal.

En la causa “Prunder”, se analiza si corresponde aplicar intereses resarcitorios por haber realizado el contribuyente una solicitud de compensación con anterioridad al vencimiento de la obligación tributaria, pero con errores formales (se consignó erróneamente el período de la obligación impositiva a compensar).

La postura del fisco consistió desconocer los alegados efectos extintivos de la presentación original por no cumplir con los requisitos establecidos, e intimar el ingreso de intereses resarcitorios desde el momento del vencimiento de la obligación hasta la presentación de la rectificativa de la solicitud de compensación por la cual se corregían dichos errores.

La Sala III de la Cámara falló en contra de esta postura, entendiendo que el contribuyente solicitó oportunamente las compensaciones, por más que hubiese cometido errores formales en la confección de las solicitudes, y que el fisco tuvo a disposición las sumas compensadas en término, siendo deber de la administración notificar al contribuyente acerca de los requisitos que se han incumplido en la presentación de la solicitud de compensación para que pueda subsanarlos, y que



no puede atribuírsele al contribuyente la demora en el accionar del fisco para notificarle lo resuelto en relación a su solicitud de compensación.

Adicionalmente hace un análisis acerca de la postura de la Corte Suprema respecto de la naturaleza de los intereses resarcitorios, sosteniendo que los mismos no tienen naturaleza represiva sino retributiva por la privación del capital de las sumas adeudadas, y que por lo tanto los mismos no son aplicables si el fisco tuvo a disposición las sumas compensadas desde el vencimiento de las declaraciones juradas que les dieron origen.

Mediante este criterio, la Cámara se aparta de la interpretación literal del texto de la norma realizado por la Corte, sosteniendo que el incumplimiento de algún aspecto formal no puede dar lugar a que se desconozcan los efectos extintivos de la compensación.

Este entendimiento se sustenta en considerar que el fisco ya posee a su disposición los fondos que se pretenden compensar, y el contribuyente manifestó oportunamente su voluntad de efectuar la compensación, por lo tanto un error formal en dicha solicitud no puede resultar en un impedimento para la aplicación de los efectos correspondientes.

Luego de la sentencia de Prunder, la Cámara comienza a adoptar esta posición para fallos similares. Así, en el fallo Lexmark de 2016, la Sala IV de la Cámara analiza un caso en el cual el contribuyente había solicitado la compensación de anticipos de ganancia con saldos a favor de IVA antes de los respectivos vencimientos, pero con errores formales en las solicitudes

Dichos errores fueron notificados por la AFIP años después ante la solicitud de un certificado fiscal para contratar con el Estado por parte del contribuyente, exigiendo intereses resarcitorios desde el vencimiento de los anticipos hasta la presentación de las rectificativas de las solicitudes por parte del contribuyente.

La Cámara vuelve a fallar a favor del contribuyente, tomando casi exactamente los mismos argumentos utilizados en Prunder, haciendo énfasis en el carácter de enriquecimiento sin causa que poseerían los intereses resarcitorios si se admitiera su procedencia con base en un error formal en la solicitud de compensación.

También la Sala II de la Cámara ha fallado en este sentido en la causa American Express Argentina SA. En dicho antecedente, la contribuyente compensó saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado - Retribución Consumidor Final por Tarjeta de Crédito, con otras obligaciones fiscales, pero exteriorizó incorrectamente un saldo a favor menor al aplicado en la declaración jurada del impuesto compensado.



Años después, AFIP rechazó la solicitud realizada, dado que de la declaración jurada correspondiente no surgía saldo a favor suficiente para realizar la misma, con lo cual intima a ingresar dicho importe. La sociedad rectifica la declaración jurada mediante la cual informaba el importe de IVA que había devuelto a los usuarios de tarjetas de créditos y que se traducía en saldo a su favor, y el fisco procede a realizar la compensación, pero intima el ingreso de intereses resarcitorios desde el vencimiento de la obligación compensada hasta la fecha de rectificación.

Apelada la denegatoria de apelación contra el acto administrativo que intimaba el ingreso de los intereses resarcitorios, en 1° instancia se falla a favor del fisco. La actora apela tal decisión, puntualizando que el único argumento del fisco es un error formal en la confección de la declaración jurada, habiendo reconocido que la contribuyente contaba con saldo a favor para afrontar la compensación, y que había exteriorizado en tiempo y forma su voluntad de compensarlos.

La sociedad destaca en sus argumentos que las declaraciones juradas que presentaba no eran constitutivas ni declarativas del crédito susceptible de ser compensado, sino que eran declaraciones juradas informativas, lo que acentuaba el carácter formal de las mismas.

El fisco por su parte se basa en el antecedente de la Corte en Celulosa, sosteniendo que los requisitos para la compensación establecidos en la Resolución 1.658 prevalecían por sobre la regulación civilista, y por lo tanto no podían dispensarse los efectos del incumplimiento formal incurrido, con la prueba de que los montos compensados tenían su origen en pagos efectivamente ingresados. Argumenta que las formalidades establecidas por la administración son importantes herramientas para facilitar la actividad recaudatoria con la que se forma el erario.

La Cámara vuelve a fallar de la misma forma que en los antecedentes anteriores, sosteniendo que haber incurrido en un error de exteriorización del monto a compensar no implica que adeude intereses hasta el momento de la presentación de la rectificativa, dado que no hubo mora en el pago, sino un mero error formal.

Considera aplicables los argumentos sostenidos en la causa Prunder, y falla a favor de revocar la sentencia de instancia anterior.

La misma línea argumental respecto del momento en que comienza a surtir efecto la compensación puede verse en la causa Pontico, resuelta por la Sala I de la Cámara, aunque en este caso se aplicó al régimen de compensación establecido en la RG 2000/06 para reintegro de IVA por exportación.



De los antecedentes analizados se desprende que la Cámara adopta una postura de interpretación más acorde con lo establecido en la norma civil. Si bien no deja de lado el requisito de manifestar la voluntad de compensación a través de una solicitud ante el fisco, sostiene que los errores formales en los que haya podido incurrir el contribuyente al momento de su presentación, no impide la aplicación de los efectos desde dicho momento.

Es decir, no desconoce el carácter de norma integrante de la ley reglamentada que le asigna la Corte a la Resolución de AFIP, pero sostiene que los efectos comienzan a partir de la presentación de la solicitud original, dado que ya a partir de ese momento el fisco tiene en su poder los fondos que el contribuyente pretende compensar.

Causa American Express Argentina (344:102)

No obstante lo analizado en el punto anterior, la Corte Suprema ha reconfirmado recientemente la doctrina de la causa Celulosa a través de su sentencia en la causa American Express Argentina (344:102) de febrero de 2021, a la cual se llega por recurso extraordinario interpuesto por la AFIP ante el fallo de Cámara analizado anteriormente.

En la misma, mediante remisión al dictamen de la Procuración, la Corte deja sin efecto la sentencia de Cámara y ordena el dictado de una nueva sentencia con arreglo a lo expresado en el dictamen.

La Procuración sostuvo que la cuestión a resolver en el caso era análoga a lo ya resuelto en el fallo Celulosa (328:2682), en el sentido que *“una interpretación razonable y discreta del art. 7° transcripto conduce también aquí a sostener que los “efectos” a los que se refiere dicho precepto no pueden ser otros que la extinción de la obligación tributaria que el contribuyente pretende cancelar mediante el cómputo de los importes acreditados a los usuarios de sus tarjetas de crédito”*.

Esto implica que la reglamentación fija el momento a partir del cual se producen los efectos extintivos, y por lo tanto el contribuyente debe estarse a sus disposiciones.

Respecto del supuesto carácter represivo y no resarcitorio que adquirirían los intereses, la Procuración sostuvo que esto no era así, dado que en el caso no existió un efectivo ingreso a las arcas del fisco de los montos que se pretendían compensar, y por lo tanto el fisco no tenía a disposición dichos montos.

Por último, rechazó el planteo de inconstitucionalidad realizado por el contribuyente respecto de la Resolución 1.658 por considerar que la misma no respetaba el principio de razonabilidad de la ley al rechazar los efectos de la compensación solicitada por el simple hecho de haber cometido un error formal.



Para esto, la Procuradora consideró que la correcta declaración de los importes que pretendía compensar el contribuyente tenía directa vinculación con la efectividad de su posterior cómputo para cancelar otras obligaciones tributarias, por lo cual su exigencia no iba en contra del principio de razonabilidad. Sostuvo que para ser considerado titular de un derecho, se deben cumplir no solo los aspectos sustanciales, sino también los requisitos formales previstos en la ley.

Estado actual

A partir de los antecedentes analizados, vemos que actualmente la Corte confirma a su interpretación literal la norma reglamentaria, con lo cual parecería ser que cualquier error formal en la solicitud de compensación o en la exteriorización de los saldos a compensar postergaría el inicio de los efectos extintivos del instituto hasta su posterior corrección, generando esto la exigencia de intereses resarcitorios hasta dicho momento.

Cabe destacar sin embargo que en esta última causa los créditos que el contribuyente pretendía compensar correspondían a los importes que transfería a los usuarios de las tarjetas de crédito por reintegros de IVA, los cuales, una vez declarados al fisco, se convertían en créditos de libre disponibilidad. Esta situación le da mayor razonabilidad al argumento de la Procuración, dado que por un lado los montos no estaban en poder del fisco, sino que se habían transferido a consumidores finales, y la exteriorización de dichos importes ante el fisco podía ser conocida únicamente a través de la declaración jurada presentada erróneamente por el contribuyente.

Por lo tanto si bien en el presente caso la Corte adopta esta postura, dado que presenta ciertas características distintivas respecto de las otras sentencias de la Cámara, habría que ver si se mantiene la misma en algún caso en que se compensen saldos a favor por pagos en exceso del contribuyente a la administración, y en donde el error formal se encuentre en la solicitud de compensación, y no en la exteriorización de los saldos a compensar.

En mi opinión, considero que de mantenerse este criterio resultaría en una postura excesivamente formalista, máxime si se tiene en cuenta que no se le exige al fisco la verificación de estos errores formales en un plazo límite de tiempo.

Actualmente, con los sistemas de información que posee AFIP, no debería ser complicado realizar controles automáticos sobre los aspectos formales de las solicitudes de compensación presentadas. Teniendo en cuenta esto, debería contemplarse un plazo máximo para que AFIP realice los controles pertinentes, el cual una vez vencido dejaría firmes los efectos de la compensación, sin perjuicio de las verificaciones que pueda realizar luego sobre los saldos que se utilizaron en la compensación.



Cabe recordar que no estamos ante casos en los cuales se pone en duda el importe que se quiso compensar (a excepción de lo sucedido en American Express Argentina), ni tampoco en los cuales se hayan presentado las solicitudes de compensación luego del vencimiento de la obligación compensada.

El contribuyente posee créditos válidos para compensar y realizó la solicitud en tiempo, pero con algún error formal. Podría compararse con las situaciones contempladas en el artículo 13 de la Ley de Procedimiento, donde se admite rectificar en menos una declaración jurada determinativa de impuesto cuando se hayan cometido errores de cálculo o materiales en la original.

A lo sumo podría establecerse alguna multa por incumplimientos formales en la presentación de solicitudes de compensación, pero creo que no deberían aplicarse intereses resarcitorios, ya que los saldos a favor del contribuyente existían realmente y estaban en poder de AFIP.

Compensación de obligaciones de responsables sustitutos

Otra cuestión que ha generado opiniones contrapuestas respecto del instituto de la compensación es la posibilidad de un sujeto de compensar créditos propios con obligaciones generadas en carácter de responsable sustituto.

En la práctica, esto se ha visto plasmado principalmente en los casos del impuesto sobre los bienes personales que deben ingresar las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades 19.550, según el artículo incorporado a continuación del 25 de la Ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Este artículo instruye a que dichas sociedades ingresen en carácter de responsables sustitutos el impuesto correspondiente a los titulares que sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior, teniendo derecho a reintegrarse el importe abonado.

Ante esta situación, algunas sociedades intentaron cancelar dicha obligación mediante la compensación de saldos a favor que poseían de otros impuestos. Esto ha generado posiciones a favor y en contra de la aplicación de tal compensación, siendo la postura del fisco la de rechazar la posibilidad de realizar la misma.

Sin embargo, la jurisprudencia actual de la Corte en el antecedente Rectificaciones Rivadavia (334:875) acepta la utilización del instituto en estas situaciones, existiendo otras causas que por



ahora cuentan únicamente con dictamen de la procuración en el mismo sentido, y que están a la espera de una sentencia del Máximo Tribunal.

Antes de analizar la situación jurisprudencial en la que se encuentra actualmente la cuestión, se torna necesario hacer un repaso de las características principales de la figura del responsable sustituto, para poder hacer una crítica con fundamentos de las distintas posturas.

La figura del responsable sustituto

Al realizar el análisis de la relación jurídica tributaria, se indicó que el sujeto a cuyo respecto se configura el aspecto material del hecho imponible, podía ser distinto de aquel que debe cumplir con la obligación tributaria emanada del perfeccionamiento de dicho hecho imponible. Al primero, una parte de la doctrina lo denomina destinatario legal tributario, mientras que para el segundo se reserva el nombre de sujeto pasivo, utilizándose el término contribuyente cuando un mismo sujeto cumple ambas funciones.

Cuando el sujeto pasivo es un tercero ajeno al perfeccionamiento del hecho imponible, la Ley 11.683 lo denomina responsable por deuda ajena, pudiendo a su vez distinguir a aquellos que son responsables solidarios, de los responsables sustitutos.

Soler (s. f.) señala que la figura del responsable sustituto refiere al sujeto que, por mandato expreso de la ley, asume la obligación de pago del tributo en sustitución del contribuyente, respecto del cual se perfecciona el hecho imponible (p. 261 y 262).

Por su parte, Villegas (2001) sostiene que el legislador instituye al sustituto cuando resuelve reemplazar al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal, desplazando a este último del vínculo con el fisco, sólo pudiendo ser colocados en tal situación jurídica si una norma legal expresa así lo determina, no pudiendo surgir implícitos de la mera descripción del hecho imponible (p. 260 y 262).

Cuando se producen estos casos, en los que un sujeto ajeno a la realización del hecho imponible debe abonar el tributo por la voluntad de la ley, dicho sujeto debe estar dotado por la norma legal de la facultad de resarcimiento, ya que en definitiva el peso patrimonial del tributo debe recaer sobre quien perfecciona el hecho imponible.

Podemos destacar que la característica que distingue al responsable sustituto del resto de los responsables por deuda ajena detallados en el artículo 8 de la Ley 11.683 es que mientras que aquellos se encuentran junto al contribuyente, el sustituto directamente lo reemplaza, siendo el único sujeto pasivo en la relación con el Fisco. No se exige ninguna condición para que surja la responsabilidad sustituta como ocurre con la solidaria, sino que desde un principio el legislador



estableció que quien debe cumplir con la obligación es un tercero ajeno al perfeccionamiento del hecho imponible.

En este punto, se genera una discusión respecto de si el encuadre de estos sujetos debe ser como responsables por deuda ajena o por deuda propia, teniendo como fin último poder determinar si el sustituto tiene legitimación para poder realizar las acciones que le corresponden al contribuyente en la relación con el fisco.

En base al análisis de la normativa vigente en Argentina, Damarco (2010) entiende que aun cuando el sustituto sea el obligado principal, la obligación que debe pagar no es una obligación propia. Sin embargo, entiende que la ley debería haberlo ubicado en la misma situación del contribuyente sustituido, permitiéndole compensar la deuda con los créditos que pueda tener con el fisco (p. 40).

Soler (s. f.), en cambio, es más categórico respecto de esta dicotomía, señalando que la caracterización de los sustitutos como responsables por deuda ajena es objetable. Advierte que, al constituirse en deudor principal, la obligación que asume es personal a pesar de que tiene origen en una deuda tributaria ajena, debiendo soportar el ingreso del tributo aun cuando no lo haya retenido o no haya sido reintegrado por el contribuyente, y por lo tanto se constituye en deudor por deuda tributaria propia del impuesto (p. 273 y 274).

En este mismo sentido, existen opiniones que sostienen que la inclusión de los sustitutos como responsables por deuda ajena se debe a que el hecho generador les resulta ajeno, por cuanto el sustituto no lo realiza. Pero ello no implica que la deuda le sea ajena, toda vez que al desplazar al contribuyente asume la obligación de pago a título propio (Di Chiazza).

Respecto de la posibilidad de que estos sujetos utilicen la compensación como método de extinción de su obligación sustituta, el segundo párrafo del artículo 28 de la Ley 11.683 (agregado por la Ley 26.044, B.O. 6/7/2005) establece que la facultad otorgada al fisco para aplicar la compensación de oficio podrá hacerse extensible a los responsables detallados en el artículo 6 de la ley, conforme los requisitos y condiciones que establezca.

En base al análisis jurisprudencial que se hará seguidamente, se podrá observar que esto último no ha sido aceptado por el fisco, quien ha intentado en repetidas ocasiones restringir dicho instituto a los responsables sustitutos, a través de reglamentaciones que se han extralimitado de las atribuciones que le otorga la ley.



Jurisprudencia

Causas Agrobos y Cubecorp

El primer antecedente que encontramos respecto del tema en cuestión es el fallo Agrobos de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. En el mismo, la Cámara confirma la sentencia de la instancia anterior por la cual se rechazó la acción de amparo promovida por la actora para que se le permita compensar su obligación como responsable sustituto por el impuesto sobre los bienes personales de sus accionistas, con saldo a favor de libre disponibilidad de IVA.

Para entender de esta forma, la Cámara analizó la Resolución General 2.542/85, vigente en ese momento, la cual establecía que para que proceda la compensación los saldos deudores y acreedores debían pertenecer a un mismo sujeto.

En base a esto, se concluyó que en el caso analizado *“para la procedencia de la compensación resulta necesaria la identidad subjetiva, en el sentido que el titular del crédito fiscal sea el mismo sujeto que verifica el hecho imponible, y por lo tanto resulta sujeto pasivo del impuesto que se pretende cancelar mediante aquel instituto, sin que pueda entenderse que la empresa obligada a la liquidación y pago del gravamen correspondiente a acciones o participaciones en el capital de las empresas, reúna la calidad de sujeto pasivo del impuesto a los bienes personales”*.

Podemos observar que en este antecedente la Cámara asocia la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria al perfeccionamiento del hecho imponible por parte de dicho sujeto, siendo que en el caso bajo análisis esto no se cumple dado que es el accionista el sujeto sobre el cual se verifica el mismo, y la sociedad actúa como responsable de un deber impuesto expresamente por ley.

Bajo este entendimiento, considera que no es procedente la compensación por no cumplirse con el supuesto básico de que los sujetos reúnan recíprocamente la calidad de acreedor y deudor.

Otro antecedente de la Cámara que rechaza la procedencia de compensación de la obligación de Bienes Personales Responsable Sustituto con saldos a favor que poseía la sociedad es la causa Cubecorp Argentina del 2008, donde por cuestiones procedimentales y sin adentrarse en el fondo de la cuestión, se revocó la sentencia del TFN que había aceptado la compensación.

Lo interesante de este antecedente es el análisis y los argumentos que dio el Tribunal Fiscal para considerar procedente la compensación solicitada por el contribuyente, demostrándose un riguroso estudio del tema en cuestión.



Para fallar de tal forma se analizó la figura del responsable sustituto, sosteniendo que el mismo reemplaza al contribuyente, razón por la cual el fisco solo puede accionar contra él, pasando a ser deudor directo de la obligación y no ya un mero responsable por deuda ajena, sino que se transforma en contribuyente del impuesto por haberse operado con relación a él el proceso de sustitución tributaria.

Dicho proceso significó una modificación en la estructura de la obligación tributaria, dado que se desplazó al accionista de la vinculación con el fisco, y por lo tanto el sustituto quedó asumiendo en carácter propio las obligaciones del primero.

Esto llevó a concluir que, dado que la única relación jurídico-tributaria existente era la del sustituto con el fisco, este tenía la posibilidad de compensar sus créditos de impuesto con las obligaciones que generadas como consecuencia de dicha relación.

Por último, aclaró que la clasificación de estos sujetos dentro de la categoría de responsables por deuda ajena de la Ley 11.683, obedecía a la titularidad de la capacidad contributiva alcanzada, pero no respecto al mecanismo de ingreso, dado que en este último sentido era claro que existía un solo sujeto obligado frente al fisco y relacionado con él.

Como conclusión, se sostuvo que la erogación que debía realizar el sustituto, al constituirse en deudor principal por mandato expreso de la ley, era a título directo y único, y por lo tanto admitía todos los mecanismos cancelatorios previstos por el ordenamiento.

Causa Rectificaciones Rivadavia (334:875)

Posteriormente, en el fallo Rectificaciones Rivadavia (334:875), la Corte revierte el criterio de Cámara de los dos casos anteriores, adhiriendo al dictamen de la Procuración. En el caso, la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia había confirmado el fallo de primera instancia que había hecho lugar a la extinción por compensación del saldo de bienes personales responsable sustituto adeudado por la contribuyente, con saldos a favor de libre disponibilidad de IVA que poseía. Ante esta sentencia desfavorable, el fisco interpone recurso extraordinario que le es concedido.

La procuradora, luego de analizar la Resolución 2.542/85, entendió que la misma permitía solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir entre sustitutos y por deuda ajena, por lo tanto esta distinción planteada por el fisco resultaba inoficiosa. La mención indiscriminada de los “responsables” en la citada resolución no podía ser entendida como una redacción descuidada por parte del organismo emisor de la reglamentación.



Adicionalmente, sostuvo que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros.

Respecto del requisito de identidad entre los sujetos tributarios, concluyó que el mismo se encontraba cumplido, dado que el titular pasivo de la deuda impositiva era simultáneamente el titular activo de un crédito contra el Fisco, sin importar que en un caso lo era como responsable y en el otro como contribuyente.

Finalizó concluyendo que la sociedad era el único responsable obligado frente al fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas, el cual debería abonar con carácter de pago único y definitivo.

Si bien el fallo sentó un importante precedente, reconociéndose en la sentencia la identidad entre los sujetos tributarios, fue criticado por parte de la doctrina ya que *“la cuestión dirimida fue resuelta mediante una función interpretativa limitada al mero análisis de las normas reglamentarias, sin entrar a analizar la naturaleza jurídica del responsable sustituto y su asimilación a los responsables por deuda propia, lo que hubiera arribado al mismo resultado, pero con base en argumentos irrefutables que hubiesen impedido la manipulación posterior por parte del fisco”* (Soler, s. f., p. 277).

Efectivamente, con posterioridad a esta sentencia, el fisco a través de la Resolución General 3.175/11 modificó el artículo 1 de la 1.658, especificando que quienes podían solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales con saldos a su favor de distintos impuestos eran los contribuyentes o responsables del artículo 5 de la Ley 11.683, y taxativamente prohibió dicha posibilidad para los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos.

Como se puede ver, el fisco buscó atacar el argumento utilizado en Rectificaciones Rivadavia, basado en la falta de especificación del tipo de responsables que podían solicitar la compensación de saldos, a través de una modificación a la reglamentación del instituto.

Causa Cresud – Dictamen Procuración

A pesar de los intentos de la AFIP por evitar nuevos fallos adversos mediante la modificación de la R.G. 1.658, han surgido nuevos antecedentes que respaldan la doctrina Rectificaciones Rivadavia, pero con un análisis más profundo respecto de la cuestión, y argumentos más contundentes que van más allá del texto de la reglamentación.

Así, nos encontramos con el Dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa Cresud, en el cual se llega a la procuración luego de que el fisco apelara la sentencia de Cámara, favorable al contribuyente.



Si bien en principio el fondo de la causa es análogo a lo analizado en Rectificaciones Rivadavia, en este caso ya se encontraba vigente la modificación introducida a la RG 1.658 por la RG 3.175, y por lo tanto se prohibía expresamente que los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos pudieran solicitar la compensación reglamentada en la misma, siendo el principal argumento esgrimido por el fisco para tal decisión que estos tipos de sujetos no resultaban ser su titulares pasivos de la deuda sino únicamente los responsables de su pago.

Más allá de esta diferencia en la reglamentación, la procuradora apunta su análisis a la sustancia de la figura del responsable sustituto.

Sostiene que la responsabilidad sustitutiva hace a la constitución misma de la relación tributaria, de suerte tal que el Fisco únicamente entabla su vínculo jurídico con el sustituto. Por lo tanto, en el caso bajo análisis, la Ley de Bienes Personales determina que la Sociedad ocupe el puesto del sujeto perfeccionador del hecho imponible y quede obligada, en lugar de dicho sujeto, al cumplimiento de todas las obligaciones que derivan de la relación jurídica tributaria.

Por ende, la erogación que dicha sociedad debe realizar es a título directo y único, sin que la reglamentación pueda dar motivos válidos para que ella, frente a la orden legal de sustituir al contribuyente, sea impedida de usar los mecanismos cancelatorios provistos por el ordenamiento para el sujeto al cual sustituye.

Concluye sosteniendo que la prohibición de compensar establecida mediante la RG 3.175, altera la mecánica de la sustitución establecida en la ley de bienes personales e introduce restricciones que le son ajenas, por lo que ratifica la inconstitucionalidad de esta.

Por último, respecto de la controversia en cuanto a si el sustituto es responsable por deuda ajena o propia, sostiene que en la Ley 11.683 se lo califica dentro de la categoría de deuda ajena porque *“el legislador tomó como parámetro al titular de la capacidad contributiva alcanzada -necesaria para que el tributo se encuentre en línea con los principios constitucionales (Fallos:312:2467; 335:239)-, sin adoptar como referencia el mecanismo de ingreso del tributo, donde, claramente, existe un solo sujeto obligado frente al Fisco Nacional y relacionado jurídicamente con él. Bajo este prisma, nada hay de “ajena” en la obligación para el sustituto, sino una erogación que lo tiene como pagador en forma propia y exclusiva, sin perjuicio de su derecho de regreso”*.

Puede notarse que los argumentos utilizados por la Procuradora Monti están más en línea con los esgrimidos por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Cubecorp, que con los que la misma Procuradora utilizó en Rectificaciones Rivadavia.



Cabe destacar que también se encuentra la causa IRSA, donde la procuradora analiza exactamente la misma cuestión, y por lo tanto en el dictamen de la causa se remite directamente al de Cresud.

Causas por medidas cautelares

Si bien aún la Corte no se ha expedido nuevamente respecto del tema, existen antecedentes actuales en los cuales la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha otorgado medidas cautelares solicitadas por el contribuyente para que el fisco se abstenga de intentar cobrar el impuesto sobre los bienes personales que las sociedades intentaron compensar, hasta tanto se resuelva sobre el fondo de la cuestión. Así, encontramos las causas de Avenida Compras, Halliburton Argentina, y Caseros 3039.

En estos casos, las distintas salas actuantes han coincidido en que la solicitud de la medida cautelar era válida. Por un lado, se sostiene que el derecho que se invoca resulta verosímil, basándose en el antecedente de Rectificaciones Rivadavia en el cual la Corte acepta la compensación del impuesto, sosteniendo que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y por lo tanto puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias.

Se señala también que el fisco, al dictar la RG 3.175/11 se excede en el ejercicio de la potestad de reglamentación, dado que el legislador había autorizado a extender a los responsables sustitutos la posibilidad de compensar sus saldos, mientras que el fisco se los prohibió.

Respecto del peligro en la demora, se sostiene que se encuentra cumplido por los registros de la deuda impaga ante el rechazo de la compensación solicitada, y por las consecuencias que podría generar la ejecución de la pretensión fiscal cuestionadas.

Por último, se sostiene que las medidas otorgadas no afectan el interés público, dado que los montos de las compensaciones solicitadas y que fueron rechazadas, ya se encontraban en poder del fisco.

Estado actual

De los antecedentes analizados se desprende que si bien todavía resta esperar cuál será la decisión final de la Corte en los casos en los cuales es aplicable la modificación introducida por la AFIP a la reglamentación, la tendencia actual de la jurisprudencia es la de aceptar la compensación por parte de los responsables sustitutos.

Considero que la postura que se está siguiendo tanto por la Procuración como por la Cámara implica el reconocimiento de un tratamiento igualitario a contribuyentes y responsables sustitutos, lo cual es acorde al análisis doctrinario que se realizó respecto de estos últimos.



En definitiva, la sustitución desplaza completamente al contribuyente de la relación con el fisco, desentendiéndose tanto de los deberes formales como materiales. Es el sustituto quien ocupará su lugar, quedando como único sujeto ante el cual el organismo recaudador podrá accionar sus reclamos. Ante esta situación, atentaría contra el principio constitucional de igualdad aceptar la modificación introducida a la Resolución 1.658 por la cual se le prohíbe al sustituto compensar contra dicha obligación sus saldos a favor generados como contribuyente de otros impuestos.

Dicha modificación implica otorgar un tratamiento distinto a sujetos que se encuentran en mismas condiciones, es decir, contribuyentes y sustitutos se encuentran en una misma situación ante el fisco, por lo tanto, deben contar con las mismas acciones para poder cumplir sus obligaciones.

Entendiendo por lo tanto que el sustituto posee una obligación que le es propia por efecto del proceso sustitutivo introducido a través de una ley, se afectaría también el principio de propiedad privada si no se le permitiese utilizar un crédito a su favor con obligaciones que posee contra el mismo sujeto.

Compensación de créditos tributarios con obligaciones de la seguridad social

En materia de recursos de la seguridad social, es la AFIP la encargada de la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los mismos, debiendo luego transferirlos a la Administración Nacional de Seguridad Social. Estos recursos incluyen los regímenes nacionales de jubilaciones y pensiones (sean de trabajadores en relación de dependencia o autónomos), subsidios y asignaciones familiares, Fondo Nacional de Empleo, y todo otro aporte o contribución que, de acuerdo con la normativa vigente, se deba recaudar sobre la nómina salarial.

Esta función le fue conferida a través del Decreto 507/93, mediante el cual también se determinaron los aspectos de la Ley 11.683 que serían aplicables en materia de seguridad social.

Entre los artículos de dicha ley que serían aplicables se encuentra el artículo 34 de su texto ordenado en 1978. Dicho artículo es el que recepta la compensación con saldos a favor del mismo impuesto. Sin embargo, no se incluyó dentro de los artículos aplicables al 35, el cual autorizaba la compensación de oficio por parte de la DGI de los saldos acreedores del contribuyente con deudas de otros impuestos.



Esto ha generado opiniones contrapuestas respecto de si es aplicable la compensación de saldos a favor de tributos con obligaciones de la seguridad social.

Cabe destacar también algunas normas que elaboró el fisco en su momento respecto de este tema. Por empezar, nos encontramos con la Resolución General (DGI) 3795/94, mediante la cual se otorgó la facultad al organismo recaudador de compensar de oficio los créditos por cualquier concepto a favor de los contribuyentes con las deudas liquidas y exigibles que estos mantuvieran por aportes y contribuciones con destino al sistema único de la seguridad social, hasta el importe de estas últimas.

Se encargó de aclarar la DGI mediante la circular 1.316/94 que la mencionada Resolución solo previó la posibilidad de compensar de oficio, por lo tanto contribuyentes y responsables, titulares de los créditos impositivos, no se encontraban habilitados para imponer unilateralmente al Fisco la compensación como medio de extinción de sus obligaciones relacionadas con los recursos de la seguridad social.

Sin embargo, posteriormente, debido a la sanción de la Ley 24.441 (B.O. 18/10/93) que instauró el sistema integrado de jubilaciones y pensiones, se decidió derogar la RG 3795 a través de la Resolución General 4339/97.

Jurisprudencia

Causa Cotagro

Podemos encontrarnos dentro de la jurisprudencia con un antecedente de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba en la causa Cotagro, donde se confirma la sentencia de primera instancia por la cual se revocaron las resoluciones del fisco que rechazaban las solicitudes de compensación de saldo a favor de IVA con obligaciones de la seguridad social.

Los argumentos del fisco para la apelación a Cámara giraban en torno a considerar que la facultad del artículo 34 de la Ley 11.683 presuponía que la compensación se realizara con saldos a favor de los mismos impuestos, además consideró que la RG 3795 otorgaba una potestad facultativa únicamente al organismo recaudador, y por último sostuvo que se debía considerar la nominatividad de aportes del sistema de capitalización implementado por la Ley 24.241, dado que a partir de su sanción sería imposible realizar la compensación planteada, incluso de oficio.

La Cámara entendió que la aplicabilidad del artículo 34 de la Ley 11.683 habilitaba la utilización de la compensación de créditos fiscales con deudas previsionales por parte del contribuyente, mientras que la RG 3795 reglamentó el artículo 35, que habilitaba la compensación de oficio para el fisco, dado que este último artículo no había sido incluido entre las normas aplicables del decreto



507/93. Adicionalmente, respecto de la RG, no encontró impedimento para que un trámite que puede iniciar de oficio la Administración no pudiera ser iniciado por el contribuyente directamente.

Sostuvo que la Circular 1.316 no podía enervar dispositivos legales de jerarquía superior, dado que la misma es calificada por la doctrina como un simple acto de la Administración.

Por último, respecto de la nominatividad de los aportes, entendió que al ser obligaciones de dar sumas de dinero, y el dinero ser fungible, no había impedimento para realizar la compensación.

Puede observarse que en este primer antecedente, el argumento para admitir la compensación se basa en la existencia de una Resolución que reglamenta un aspecto no contemplado en la norma que establece los puntos aplicables de la Ley de Procedimiento Tributario en materia de seguridad social.

Causa Urquía Peretti (322:2189)

Sin embargo, el leading case de esta cuestión es el fallo de la Corte Suprema de Justicia en Urquía Peretti (322:2189), donde por mayoría se deja asentada la postura de no aceptar la compensación de saldos impositivos con obligaciones de la seguridad social.

La sentencia de primera instancia y luego la de la Cámara Federal de Córdoba habían sido favorables al contribuyente, manteniendo los mismos argumentos que en la causa Cotagro.

El fisco solicitó el recurso extraordinario, dando como argumentos contra el fallo de la Cámara que el decreto 507/93 establecía que no serían de aplicación supletoria otras normas de la Ley 11.683 más allá de las que estableciera por vía reglamentaria el Poder Ejecutivo. Por lo tanto, dado que respecto de la compensación el decreto consideraba aplicable únicamente el artículo 34, no era posible interpretar que el 35 lo fuera supletoriamente.

La Corte centra su análisis en la función que cumple el artículo 34 dentro de las normas de compensación, sosteniendo que el mismo reglamenta la imputación de saldos deudores y acreedores del mismo tributo, emergentes de declaraciones juradas que haya presentado el contribuyente. Por lo tanto, la restricción a la posibilidad de compensar que introduce el decreto 507/93 en materia de recursos de seguridad social, tiene como objeto que aquella pueda operar solamente cuando tanto el crédito como la deuda tengan naturaleza previsional o de la seguridad social, excepto que el ente recaudador admita que se puedan compensar créditos de distinto origen.

Para llegar a tal conclusión, tuvo en cuenta antecedentes del Máximo Tribunal en los cuales se sostuvo que las obligaciones del sistema de seguridad social tienen características especiales *“pues ellas presentan una singularidad propia otorgada por la directa e inmediata finalidad social del*



destino de tales recursos, con los que se procura esencialmente cubrir riesgos de subsistencia (Fallos - 311:1937), objetivo éste que constituye la guía para interpretar los conceptos utilizados por el legislador en esa materia (Fallos -313:959), así como los principios de solidaridad ínsitos en ella”.

Destacó que entre las obligaciones del régimen de seguridad social se encuentran los aportes personales de los trabajadores que retiene el empleador, los cuales en el régimen de la anteriormente mencionada Ley 24.241 se acreditan en una cuenta individual del afiliado, motivo por el cual consideró que no sería acertado permitir el cumplimiento de dichas obligaciones a través de la compensación de créditos de origen ajeno al campo de la seguridad social.

Por último, respecto de la RG 3795, sostuvo que su función era la de facultar al ente recaudador a compensar de oficio los créditos de otra naturaleza con deudas de la seguridad social, pero no autorizaba a que esta compensación fuera solicitada por el contribuyente.

Por su parte, el voto en disidencia de Moliné O’Connor, Fayt y Boggiano, tomó un sentido contrario al de la mayoría. En su análisis sostuvo que la posibilidad de solicitar la compensación deriva de la remisión del decreto 507/1993 al artículo 34 de la Ley 11.683, la que permite compensar créditos tanto de origen fiscal como de recursos de la seguridad social, interpretación que se deriva de las disposiciones de la RG 3.795.

Por lo tanto llega a la conclusión que dicha posibilidad de compensar créditos de distinta naturaleza que la de las obligaciones, se deriva de la propia remisión del decreto, con lo cual existiese o no la RG 3.795, el contribuyente poseería la misma capacidad.

Es decir, si la referencia que hace el decreto 507/1993 al artículo 34 de la Ley 11.683 no permitiera la compensación de saldos de distinta naturaleza, el fisco no podría dictar una resolución en la cual se admitiese una compensación de tal forma.

Sin embargo, señala que estas conclusiones son aplicables únicamente respecto de las contribuciones a cargo de los empleadores. Respecto de los aportes personales del empleado, los mismos son retenidos por el empleador con la obligación de depositarlos en el sistema, no pudiendo admitirse que el cumplimiento de dicha obligación quede supeditado a una eventual compensación con saldos impositivos del empleador.

Otras causas

La postura adoptada en Urquía Peretti se mantiene a la fecha, y se ha visto reforzada por sentencias posteriores, aunque ninguna que haya llegado nuevamente hasta la Corte.



Así, encontramos la sentencia de la Cámara Federal de Seguridad Social en la causa Organización Sanatorial Privada, en la cual se sostiene que la facultad de compensar créditos de naturaleza tributaria con deudas previsionales que otorgó durante su vigencia la Resolución General 3.795, solo podía ser ejercida por la AFIP. Por lo tanto se confirmó la resolución del organismo fiscal que rechazaba la solicitud de compensación realizada por el contribuyente.

Pasando a un antecedente de otro ámbito, en la causa Valmar, la Cámara Civil y Comercial de Mar del Plata confirmó la sentencia de instancia anterior que había rechazado la posibilidad de que el contribuyente, que se encontraba concursado, pudiese compensar sus créditos impositivos con obligaciones de aportes a la seguridad social. Si bien se realiza un análisis respecto de la posibilidad de efectuar compensaciones durante el proceso de concurso preventivos, la decisión final de negar la compensación se toma en base a la doctrina emanada de Urquía Peretti.

Se concluye en el fallo que la compensación solo opera cuando tanto la deuda como el crédito tengan naturaleza previsional o de la seguridad social, no siendo de aplicación normas reglamentarias que solo han sido tenidas en cuenta para compensación de saldos de impuestos incluidos en el artículo 110 de la Ley 11.683 (T.O. 1978).

Por último, en materia penal, la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico en los antecedentes Soundwork y Kranebet determinó “*que el argumento de la defensa referente a que las deudas de carácter previsional deberían haberse compensado con el crédito fiscal que la empresa tendría a raíz del saldo a favor correspondiente al impuesto al valor agregado, no puede tener recepción favorable*”, esto en base al criterio establecido por la Corte Suprema.

Estado actual

Para analizar la razonabilidad del fallo por mayoría de la Corte, cabe realizar un análisis respecto de la naturaleza de los aportes y contribuciones al régimen de la seguridad social, para entender los motivos por los cuales no podría realizarse la compensación con créditos impositivos. En palabras de García Vizcaíno (2020):

Los aportes y contribuciones de seguridad social tienen, ambos, el carácter o la naturaleza jurídica de contribuciones especiales y, específicamente, de contribuciones parafiscales. En efecto, con ellos se debe procurar el logro de los beneficios de la seguridad social, la cual, con arreglo a lo normado por el art. 14 bis de la CN, tiene el "carácter de integral e irrenunciable"

A su vez, la autora define a las contribuciones parafiscales como aquellas contribuciones especiales recaudadas para asegurar el financiamiento autónomo de ciertos entes públicos.



Si bien es cierto que esta postura no es unánime entre la doctrina, dado que algunos autores como Jarach (2013) afirman que no se puede reconocer carácter diferencial a dichas obligaciones respecto de las tributarias dado que el sistema de seguridad social es universal y no hay correlación directa entre aportes y contribuciones y los beneficios de la seguridad social (p. 909), también es cierto que la legislación positiva efectivamente le ha dado un tratamiento diferencial respecto del resto de los recursos tributarios a nivel nacional.

Esta diferenciación respecto de los recursos impositivos puede verse reflejada en la necesidad del dictado del Decreto 507/93 para establecer las normas de procedimiento de la Ley 11.683 aplicables a dichos recursos, lo cual no sería necesario si se considerara que los mismos se encuentran incluidos dentro del ámbito de aplicación de la mencionada ley.

También se puede observar que en el actual Régimen Penal Tributario establecido por la Ley 27.430, los delitos relativos a la seguridad social se encuentran en un título a parte del de los delitos tributarios. Esto lleva a la conclusión de que estos recursos tienen una naturaleza distinta del resto de los recursos impositivos que recauda la AFIP, y por lo tanto es válido que se le pueda otorgar distintos tratamientos que los que otorga la Ley 11.683.

Adicionalmente, tal como se sostiene en el fallo de mayoría, la Corte les ha reconocido características especiales a los recursos de la seguridad social dada la directa e inmediata finalidad social del destino de estos, debiendo considerarse este objetivo como una guía para interpretar los conceptos usados por el legislador en dicha materia.

Teniendo en cuenta lo antedicho, resulta acertado considerar que si el decreto específicamente adhirió solo al art. 34 de la 11.683, es porque buscó limitar la aplicación de la compensación a saldos de la misma naturaleza, con el fin de no supeditar el cumplimiento de obligaciones especialmente sensibles por su carácter esencialmente social, a la validez de créditos de distinta naturaleza.

Por otro lado, aún si se siguiera la postura del voto en disidencia, el cual solo acepta la compensación para las contribuciones a cargo de los empleadores, cabe recordar que, si bien es la AFIP quien recauda estos fondos, en realidad la deuda del obligado no es con dicho organismo, que actuaría como un mandatario legal, sino que es con el sistema único de la seguridad social.

Este es un aspecto importante de la cuestión, dado que, si bien el Estado Nacional es uno solo, existen dentro del mismo diversos Departamentos o Ministerios acreedores y deudores, con lo cual podría plantearse que no se daría la identidad de sujetos requerida para la compensación, dado que los créditos son con AFIP y las obligaciones son con otro ente estatal.



Este último punto está específicamente contemplado en el Código Civil y Comercial, el cual en su artículo 930 establece que no son compensables “*las deudas y créditos entre los particulares y el Estado nacional, provincial o municipal, cuando: (...) II) las deudas y créditos pertenecen a distintos ministerios o departamentos*”.

Recordemos que mediante la Ley 26.063 (B.O. 9/12/2005) se estableció que para la interpretación de las leyes aplicables en materia de aplicación, recaudación y fiscalización de los recursos de la Seguridad Social, y para la determinación de la existencia y cuantificación de la obligación de ingresar los aportes y contribuciones, serían de aplicación las disposiciones de los artículos 1º y 2º de la Ley Nº 11.683.

En dicho artículo 1º se establece la supletoriedad de las normas, conceptos y términos del derecho privado, cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos del derecho tributario. Por lo tanto, dado que este aspecto no está especificado en ninguna norma en materia de recursos de la seguridad social, sería de aplicación la norma de fondo, y por lo tanto no podrían compensarse créditos y deudas que pertenecieran a distintos entes estatales.

Compensación como excepción oponible en el juicio de ejecución fiscal

La jurisprudencia ha convalidado que la compensación no es una excepción oponible en un juicio de ejecución fiscal. Sin embargo, pueden existir casos en los que estando involucrada una compensación, se configure una inexistencia manifiesta de deuda.

En estos casos, la CSJN la ha admitido como excepción no obstante no estar expresamente contemplada, tal como se analiza en los siguientes puntos.

El juicio de ejecución fiscal: excepciones oponibles

La Ley 11.683 (t.o. 1998) en su artículo 92 le brinda al fisco una vía que le permite ejecutar judicialmente el cobro de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses y otras cargas que estén a su cargo, a través de un proceso ejecutivo, de cognición restringida, el cual permite una rápida percepción del crédito fiscal, acotando significativamente el derecho de defensa del contribuyente demandado, como se detalla más adelante al analizar las excepciones oponibles.



El juicio de ejecución fiscal “*constituye un proceso judicial singular de ejecución, de cognición restringida, a fin de asegurar el cumplimiento de una obligación documentada en títulos a los cuales se les atribuye fehaciencia, para que el Fisco realice su derecho creditorio en forma expeditiva, sin perjuicio del adecuado resguardo del derecho de defensa*” (García Vizcaíno, 2020).

La Ley establece que es suficiente título para iniciar el juicio la boleta de deuda expedida por la AFIP, basándose en la presunción de legitimidad de los actos administrativos. Una vez que el ejecutado haya sido intimado al pago, en caso de no abonar en el acto, tendrá un plazo de 5 días para oponer excepciones.

Respecto de las excepciones oponibles, es necesario distinguir entre excepciones sustantivas y excepciones procesales. El texto de la ley 11683 establece “*las únicas excepciones admisibles a oponer*” son las siguientes: a) pago total documentado; b) espera documentada; c) prescripción; d) inhabilidad de título (basada únicamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda).

De ello surge que la compensación como forma de extinción de la obligación tributaria no está incluida entre las excepciones oponibles, lo que ha sido reafirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fallos como Fanelli, Nazareno (321:2103), Signus Electrónica (323:795) y Enercom (323:825).

La expresión “*únicas excepciones admisibles*” ha sido interpretada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo Nicolini, Santiago Armando (325:3382), en el sentido de que la Ley 11.683 “*legisla únicamente sobre excepciones sustanciales y no incluye las puramente procesales, sin que obste a su introducción en las ejecuciones fiscales ya que, por vincularse a la regular constitución inicial del proceso, deben tenerse por admisibles (arg. Fallos: 288:416)*”.

Estas excepciones procesales son las previstas en el artículo 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación para los juicios de ejecución fiscal, a excepción de las establecidas en el segundo párrafo de dicho artículo, según lo establecido en el artículo 92 de la Ley 11.683. De esta forma, las excepciones aplicables son: incompetencia; falta de personería en cualquiera de las partes o carencia de capacidad civil para estar en juicio; litispendencia; cosa juzgada; nulidad de la ejecución; falsedad material o inhabilidad extrínseca del título; falta de legitimación para obrar; pago total o parcial; espera y prescripción.

Antes de comenzar con el análisis de los antecedentes pertinentes, cabe recordar que la sentencia de ejecución es inapelable tanto para el contribuyente como para el fisco, según lo establecido en el



artículo 92, con lo cual no existe una instancia ordinaria de apelación contra lo decidido en primera instancia.

Esto lleva a plantearse si dicha sentencia es definitiva.

Al respecto, la Corte ha considerado procedente el recurso extraordinario contra sentencias dictadas en juicios de ejecución fiscal. Así, por ejemplo, en el caso Signus Electrónica (323:795) sostuvo que *“si bien, en principio, las decisiones dictadas en juicios de ejecución fiscal no constituyen sentencias definitivas a los fines del recurso extraordinario, cabe hacer excepción a ello cuando la cuestión debatida excede el interés individual de las partes y afecta al de la comunidad en razón de que comporta un entorpecimiento evidente en la percepción de recursos destinados al régimen nacional de la seguridad social, y el fallo se sustenta en argumentos que impiden al organismo recaudador obtener su revisión en un proceso ulterior (art. 553, cuarto párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), en tanto se funda en un juicio favorable a la compensación pedida”*.

El mismo criterio siguió para hacer lugar al recurso extraordinario planteado por el contribuyente cuando *“resultaba manifiesta la inexistencia de deuda exigible pues lo contrario importaba privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales”* (Municipalidad de Daireaux c/ Pequeña Obra de la Divina Providencia s/apremio, Fallos 318:1151).

Jurisprudencia

Como se dijo previamente, no existe una instancia ordinaria de apelación contra lo decidido en primera instancia.

En cambio, la Corte ha hecho lugar al recurso extraordinario en diversos casos de ejecución fiscal. A continuación se analizarán algunos casos en los cuales la Corte, admitiendo el recurso extraordinario planteado por el fisco, ha analizado el planteo de la compensación como excepción opuesta por el contribuyente.

Causa Fanelli (321:2103)

En este primer caso, la Corte admite el recurso extraordinario contra el fallo de primera instancia por el cual se aceptó la excepción por pago por compensación por una parte de la deuda que se buscaba ejecutar.

Dicha compensación se pretendía realizar utilizando unos quebrantos impositivos por los cuales se había solicitado su transformación en créditos fiscales según lo establecía la Ley 24.073. El Juez de primera instancia entendió que si bien la mencionada solicitud se encontraba aun en trámite, la



documentación en la causa servía para probar la existencia de estos, y por lo tanto considerar procedente la compensación de estos con las obligaciones ejecutadas.

La Corte revoca esta sentencia, entendiendo en primer lugar que lo decidido por el a quo se aparta de lo reglado en el artículo 92 de la Ley 11.683, dado que no se prevé la excepción por compensación, sino únicamente por pago total.

Sin perjuicio de esto, también sostiene que el reconocimiento de los créditos que la demandada pretendía hacer valer estaba sujeto a requisitos cuya verificación excedía el ámbito cognoscitivo del proceso de ejecución fiscal.

Causa Enercom (323:825) y Signus Electrónica (323:795)

En el primer antecedente, el juez de primera instancia sostuvo la inexigibilidad de la deuda argumentando que el contribuyente había solicitado la compensación de obligaciones previsionales mediante la compensación con saldos a favor de libre disponibilidad de IVA, y el fisco no se había pronunciado sobre la misma, vulnerando de esta forma el derecho a obtener un pronunciamiento sobre su petición y así poder seguir por la vía recursiva pertinente. Sostuvo en consecuencia que el título fiscal había perdido legitimidad y ejecutoriedad.

La Corte acepta el recurso extraordinario por entender que “la cuestión debatida excede el interés individual de las partes y afecta al de la comunidad debido a que comporta un entorpecimiento evidente en la percepción de recursos destinados al régimen nacional de la seguridad social”.

Admitido el recurso, sostiene que el a quo se apartó de lo prescripto en el artículo 92 dado que para aplicar la inhabilidad de título no se fundó exclusivamente en vicios extrínsecos de la boleta de deuda. Reitera que dicho artículo no recepta la compensación como excepción oponible, mientras que, por otro lado, *“tampoco puede sostenerse que la deuda sea manifiestamente inexistente, en los términos precisados por la jurisprudencia de esta Corte (conf. doctrina de Fallos: 294:420; 312:178, entre otros), pues no ha mediado un acto del organismo recaudador que hubiese admitido la compensación solicitada por el contribuyente y dispuesto la acreditación del crédito invocado por éste”*.

En el mismo sentido que Enercom, en Signus Electrónica (323:795) la Corte deja sin efecto la sentencia de primera instancia por la cual se admitió excepción por existir una solicitud de compensación de saldos a favor de IVA con obligaciones de la seguridad social, la cual había sido rechazada por el fisco.

La Corte reitera que no puede alegarse manifiesta inexistencia de la deuda ejecutada, dado que en el presente caso la solicitud de compensación había sido expresamente rechazada por el organismo



recaudador, y si bien la misma no se encontraba firme aún, la controversia respecto del rechazo debía seguirse por las vías recursivas pertinentes y no por el proceso de ejecución fiscal.

En estos dos antecedentes podemos encontrar un concepto de creación pretoriana de la Corte Suprema, que es la inexistencia manifiesta de deuda como excepción oponible en el juicio de ejecución fiscal.

Esta excepción sustantiva creada por la jurisprudencia afecta directamente a la validez del título de deuda, dado que puede considerarse que por más que el mismo no posea vicios extrínsecos, el mismo resulta inhábil por carecer de uno de sus presupuestos esenciales, que es la existencia de la deuda reclamada.

Así, la Corte ha sostenido que “*el recurso deducido resulta admisible pues es aplicable la doctrina de esta Corte que ha admitido excepcionalmente la procedencia de la vía extraordinaria cuando resulta manifiesta la inexistencia de deuda exigible, en razón de que lo contrario importaría privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales*” (Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c/ Hospital Alemán, Fallos 320:58).

Bertazza (2019) desarrolla este entendimiento de la Suprema Corte de la siguiente forma:

La Corte Suprema, en fallo de antigua data, ha consagrado expresamente que si el análisis de la defensa opuesta revela que se vincula más con la inexistencia de la obligación exigible, puede ser tratada como una excepción de inhabilidad de título que, si bien en principio debe referirse a las formas extrínsecas de este, cabe ser considerada cuando se halla en tela de juicio alguno de los presupuestos esenciales de la vía ejecutiva como es la exigibilidad de la deuda. Posteriormente, el alto cuerpo sostuvo que en los juicios de ejecución fiscal se admite las defensas sustentadas en la inexistencia de la deuda, con sujeción a que ellas resulten manifiestas y su verificación no requiera, en consecuencia, de mayores demostraciones, en razón de que lo contrario importaría privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales.

De lo expuesto se desprende que la excepción de inexistencia manifiesta de deuda podría haber sido aplicada en los antecedentes analizados en caso en que la compensación hubiese sido aceptada por el fisco, por más que la misma no pudiera ser encuadrada, en principio, como excepción por pago total.

Sin embargo, no encontramos antecedentes del máximo tribunal en los cuales haya prosperado esta doctrina en casos de compensación.

Por el contrario, en la causa Plavinil (324:1287) se repite la postura de los fallos analizados. La Corte sostuvo que no podía sostenerse que la deuda reclamada fuera manifiestamente inexistente dado que no existía un acto del organismo recaudador que hubiese admitido las compensaciones



solicitadas, no pudiendo asignar sentido positivo al silencio de la administración respecto de tales pedidos si no mediase una norma expresa que así lo estableciera.

Causa Astinave (326:3024)

En esta causa, la Corte adhiere al dictamen de la Procuración que rechazó la sentencia del a quo que había admitido la excepción de inhabilidad de título por entender que el título ejecutivo era anterior al acto administrativo que resolvía la apelación contra el rechazo de pago por compensación que había solicitado el contribuyente.

Para fallar de tal forma, sostuvo que el recurso de apelación establecido en el artículo 74 del decreto 1.397/79 que había interpuesto el contribuyente contra la resolución denegatoria de AFIP carecía de efectos suspensivos, y por lo tanto no podía prosperar la extinción del proceso por no haberse resuelto dicho recurso al momento de emitir el título de deuda.

Respecto del tema de efectos suspensivos, cabe hacer una aclaración respecto de la situación que podría producirse en caso de que el fisco, como consecuencia de una determinación de oficio, disminuyera un saldo a favor que originalmente el contribuyente utilizó para compensar una obligación de otro impuesto.

Ante esta situación, el probable accionar del fisco sería impugnar la compensación realizada como consecuencia de la disminución de los créditos utilizados en la misma, y exigir el ingreso del saldo resultante, y en caso de no hacerlo, proceder con la ejecución fiscal.

Dado que las resoluciones que deniegan una compensación no son competencia del Tribunal Fiscal, la única salida que le quedaría al contribuyente es el recurso de apelación ante el Director General del artículo 74 del decreto reglamentario de la Ley 11.683, el cual no posee efectos suspensivos.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal en la causa *Pilotes Trevi*, sentó un antecedente de gran importancia para estas situaciones, dado que consideró que la apelación ante el TFN de la determinación de oficio que había disminuido los saldos a favor que habían sido compensados, implicaba que la inexistencia de dichos saldos había quedado suspendida hasta la sentencia del Tribunal por la determinación de oficio.

Por lo tanto la validez de la resolución que denegaba las solicitudes de compensación era inescindible de la de la resolución de determinación de oficio apelada, por lo tanto la primera debía acumularse al expediente de la segunda, adquiriendo los mismos efectos suspensivos.

Esto implica que ante este tipo de situaciones, el contribuyente al apelar ante el TFN la resolución de determinación de oficio que disminuye saldos a favor que utilizó para compensar otras



obligaciones, puede contar con los mismos efectos suspensivos en caso de que el fisco le rechace las compensaciones ya realizadas, le intime la deuda, y pretenda comenzar con el juicio de ejecución fiscal ante la respectiva falta de ingreso.

Esto permite que, en caso de que la sentencia de la determinación de oficio le sea favorable, no se encuentre con la deuda por la caída de la compensación ya ejecutada y tenga luego que repetir la misma.

Causa Flores, Raúl Salvador (324:3519)

En este antecedente, el contribuyente se allana a la pretensión de cobro del fisco en el juicio de ejecución, pero el juez decide diferir la ejecución y ordena al fisco que compense la deuda ejecutada con los saldos impositivos favorables al contribuyente, previa verificación de estos.

La Corte sostuvo que el a quo se apartó del procedimiento establecido en el artículo 92 de la Ley 11.683, dado que ante el allanamiento del contribuyente no existía otra posibilidad más que llevar adelante la ejecución.

En este caso, ya no se refiere a la compensación como excepción oponible en el juicio, sino que tampoco es admisible como método para cumplir con la sentencia que determine la procedencia de la ejecución de la deuda.

Estado actual

En base a los antecedentes analizados, resulta razonable el criterio adoptado por la Corte en cuanto a no aceptar la compensación como excepción válida en un juicio de ejecución fiscal, básicamente por no encontrarse dentro de las excepciones expresamente detalladas por la norma de procedimiento fiscal.

Al ser esta vía recursiva un instrumento esencial que posee el fisco para poder ejercer su derecho de cobro de los recursos fiscales, resulta lógico que las posibilidades de defensa que posee el contribuyente se ciñan únicamente a aquellas excepciones que el legislador expresamente previó en la normativa fiscal, acotándolas a aquellas en las cuales no se requiere un análisis pormenorizado por parte del juez actuante, lo que le imprime agilidad al proceso.

Sin embargo, surgen algunas excepciones a este criterio general, como ser que se configure una manifiesta inexistencia de deuda que pueda oponerse como inhabilidad de título, en aquellos casos en lo que el fisco hubiese aceptado previamente las compensaciones solicitadas por el contribuyente.



La compensación y el delito de simulación dolosa de pago

En el ámbito del derecho penal tributario podemos encontrar un tema de relevancia para el presente trabajo, como es la inclusión de la compensación como maniobra apta para configurar la figura penal de simulación dolosa de pago, la cual estaba establecida en el anterior régimen penal tributario.

Esta figura se encontraba en el artículo 11 de la Ley 24.769, modificada a su vez por la Ley 26.735, en el cual se establecía que *“será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros”*.

Con la introducción del nuevo régimen a través de la Ley 27.430 se modificó esta figura, la cual pasó a denominarse simulación dolosa de cancelación de obligaciones, establecida según el artículo 10 del nuevo régimen de la siguiente forma: *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones”*.

La jurisprudencia referida a situaciones en las cuales es de aplicación el texto anterior al de la ley 27.430 ha entendido que el concepto de “pago” definido en dicha figura penal incluye a las simulaciones que se hayan realizado para compensar obligaciones, basando sus argumentos en que dicho método extintivo está incluido en el capítulo “Del pago” de la Ley 11.683, con lo cual la ley de procedimiento fiscal asimila ambos conceptos.

En la figura del régimen anterior se estaba frente a un hecho punible que consistía en recurrir a registraciones o comprobantes falsos, o cualquier otro ardid o engaño, con el fin de aparentar un pago propio o ajeno de obligaciones de carácter tributario, de la seguridad social, o por sanciones pecuniarias (García Belsunce, 2009, p. 515).

Sferco (2020) señala:



Obviamente se trata de un crimen económico subjetivamente doloso y autónomo de la evasión que se tendrá por consumado con la comprobación en juicio del fingimiento exigido por el tipo y, específicamente, la demostración de la no cancelación del tributo, o lo que es igual, la afectación de la recaudación.

La cuestión que se precisaba dilucidar era si dentro de la figura penal de simulación de pago se incluían otros métodos de extinción de la obligación distintos del pago, tales como la compensación. Esto generó gran cantidad de pronunciamientos por parte de la justicia, algunos de ellos contradictorios, los cuales serán analizados a continuación.

En el nuevo texto de la Ley Penal Tributaria introducido por el Título IX de la Ley 27.430, se decidió reemplazar la figura de simulación dolosa de pago por una de simulación dolosa de cancelación de obligaciones, establecida en el artículo 10 del nuevo texto normativo.

Respecto de esta modificación, Calello sostiene que *“la utilización del término “cancelación” en lugar de “pago” permite incluir en esta figura a la compensación, cuestión que había suscitado divergencias interpretativas con relación a la ley penal tributaria”* (2017).

Esto se desprende de los antecedentes que acompañan a la elevación del proyecto de ley, citados por Semachowicz (2017), en donde se señaló:

En cuanto a los delitos comunes, cabe resaltar la amplitud del hecho típico en el caso de la simulación dolosa, empleándose en el artículo que se proyecta el término ‘cancelación’ en lugar de ‘pago’, resultando así comprensivo de todos los medios de extinción de lo adeudado, estableciéndose asimismo una condición objetiva de punibilidad para su aplicación. El proyecto de reforma de la ley de Procedimiento Tributario incorpora el mismo hecho típico como sanción de defraudación incluyendo los supuestos en que no se supere la condición objetiva de punibilidad de la ley penal propuesta.

Sin embargo, este último autor señala un punto que resulta interesante señalar, y es que ampliación del ámbito punitivo de la ley a partir de la Ley 27.430, utilizando expresamente el término cancelación, podría dar sustento a la interpretación de que con anterioridad solo resultaba punible la simulación dolosa de pago, la cual no comprendería técnicamente la compensación como medio comisivo, generando la desincriminación de dichas conductas por atipicidad (2017).

Si bien tiene lógica la cuestión planteada, estimo que no correspondería interpretar que para las sentencias anteriores a la vigencia de la modificación de la figura se haya configurado una extensión por analogía de la figura penal, sino que por el contrario, como se verá a continuación cuando se analicen los argumentos esgrimidos en las distintas causas, se realizó una interpretación de la norma penal en base a los conceptos del derecho tributario, los cuales son de aplicación a la materia bajo análisis.



Jurisprudencia anterior a la modificación de la Ley 27.430

Causas Maggi y Dompra

En la primer causa, la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba analiza la apelación contra la resolución del a quo que dispuso el sobreseimiento del contribuyente por entender que no se configuraba el delito de simulación dolosa.

En el caso, se acusaba al contribuyente de haber utilizado facturas apócrifas para aumentar el crédito fiscal de IVA, exigiendo luego saldos a favor de libre disponibilidad de dicho impuesto que utilizó para cancelar otras obligaciones fiscales.

El juez de primera instancia desestimó por un lado la acusación de evasión, dado que los montos involucrados no alcanzaban los límites mínimos de condición objetiva de punibilidad, pero adicionalmente consideró que la pericia contable había demostrado fehacientemente que la documentación que poseía el contribuyente era válida, y que había realizado todos los controles pertinentes respecto de esta.

La Cámara llegó a la conclusión que los hechos atribuidos al contribuyente no encuadraban en el delito de simulación dolosa de pago. Sostuvo que la acción típica que se pretende no es simular una novación, compensación o cualquier otro modo de cancelación de una obligación, sino el pago de aquella, entendido como la satisfacción total de la contraparte en la relación jurídica.

Por lo tanto, concluye que se estaba ante un supuesto de ausencia total del tipo penal, motivo por el cual confirma la sentencia apelada.

En el caso Dompra la Cámara Nacional en lo Penal Económico falla en el mismo sentido que en Maggi, para lo cual analiza la apelación de la declaración de incompetencia del juzgado a quo por considerar que las solicitudes de compensación, presuntamente improcedentes en tanto se habrían sustentado en saldos de libre disponibilidad que el contribuyente no poseía, no constituían un supuesto encuadrado en la figura de simulación dolosa de pago.

La Cámara, analizando el ya mencionado artículo 11, sostiene que el legislador utilizó el término “pago” para identificar el elemento normativo y central del tipo penal, por lo tanto asignarle al mismo un carácter genérico que abarque adicionalmente otras formas posibles de extinción de la obligación, menoscabaría al principio de legalidad en materia penal.

Adicionalmente, repasa los antecedentes Fanelli (321:2103) y Signus (323:795) (analizados anteriormente en el punto de ejecución fiscal), en los cuales el Supremo Tribunal negó la posibilidad de asimilar los conceptos de pago y compensación en el marco de la admisibilidad de una excepción opuesta en un juicio de ejecución fiscal.



Sostiene además que la primera regla de interpretación de la ley debe ser la de respetar la voluntad del legislador, por lo cual si la ley emplea determinados términos, no se puede suponer que los mismos son superfluos.

Si bien por otros motivos que no son de interés para el trabajo la Cámara revoca la sentencia de primera instancia, concluye que la compensación no está incluida dentro de la figura de simulación dolosa de pagos.

Causa *Szczech*

Sin embargo, la doctrina analizada en los antecedentes anteriores encuentra una postura contraria en el fallo de la Cámara Nacional de Casación Penal en el antecedente *Szczech*.

En el mismo, se apeló el fallo de la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná por el cual se confirmó el sobreseimiento del contribuyente. Para esto, había considerado que la utilización de certificados de retención “mellizos” para generar un saldo a favor de libre disponibilidad utilizado para compensar otras obligaciones, no constituía simulación dolosa de pago.

Sin embargo, Casación refuta esta conclusión, sosteniendo que en dicha figura también están incluidas las maniobras por las cuales se simula la cancelación de una obligación mediante cualquier otro ardid o engaño, como lo es utilizar un falso saldo a favor para compensar dicha obligación.

El juez Borinsky en su voto afirma que es legítimo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias, o que se les dé una acepción distinta a conceptos e instituciones del derecho privado.

Para el caso, sostiene que la Ley 11.683 prevé en su capítulo VI, denominado “del pago”, al pago propiamente dicho y a la compensación, de lo cual infiere que ambos medios son aptos para cancelar las obligaciones tributarias debidas.

Por lo expuesto, se concluyó que el contribuyente había buscado simular mediante la compensación el cumplimiento de la obligación de pago, y por lo tanto encuadraría en el artículo 11, motivo por el cual se revoca la sentencia de sobreseimiento.

Otras causas

A partir del fallo *Szczech*, comienzan a coexistir dos posturas claramente opuestas dentro de la jurisprudencia, con lo cual comienzan a surgir sentencias en ambos sentidos.

Así, en la causa *Leder Denegri*, la misma sala de la Cámara Nacional en lo Penal Económico que había dictado la sentencia de la causa *Dompra*, toma los mismos argumentos de dicho caso para



confirmar la sentencia de primera instancia que rechazó el requerimiento fiscal de instrucción contra el contribuyente, en casos donde el fisco sostenía que se había configurado simulación dolosa de pago al haber cancelado obligaciones mediante compensación de saldos de libre disponibilidad presuntamente inexistentes.

En cambio, la Cámara Nacional de Apelaciones de Córdoba, adoptó la doctrina de Szczech en la causa Pereyra. Cabe destacar que el fallo corresponde a una sala distinta a la que falló en la causa Maggi.

En el caso, la Cámara sostuvo que en la legislación penal económica proliferan las leyes penales en blanco, en las cuales el Juez debe efectuar una exegesis para descubrir el alcance y sentido de la ley penal pero sin ampliarlo. Por lo tanto, se debe recurrir a elementos normativos que se encuentran exclusivamente en la legislación tributaria, debido a la autonomía que detenta el derecho tributario argentino.

Es así como entiende que la significación del instituto pago debe extraerse de la ley especial 11.683, que regula la relación entre el fisco y los contribuyentes, resultando inadecuado recurrir al Código Civil y Comercial.

Respecto de los institutos del pago y de la compensación en la Ley 11.683, sostiene que los mismos fueron legislados como especies de un mismo género, por lo tanto la compensación es una especie del género pago, y por lo tanto se encuentra incluido en la figura de simulación dolosa de pago.

Jurisprudencia posterior a la modificación de la Ley 27.430

En los fallos posteriores a la vigencia de la Ley 27.430, pero en los cuales se tratan cuestiones que ocurrieron con anterioridad a la misma, no se hace mención del tema planteado, sino que se sigue aceptando la inclusión de la compensación en la figura penal por más que no estuviese vigente el nuevo alcance de la figura.

Así encontramos dos fallos de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata del 2018 (“Lomitas Group SRL s/ infracción L. 24769” y “P., P. s/ simulación dolosa de pago”), en los cuales en lo sustancial se dan similares argumentos a los de Szczech para revocar los respectivos rechazos de requerimientos de instrucción formulados.

Más cercano en el tiempo, podemos encontrar el fallo en la causa L., M. D. de la Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, donde también se sostuvo la aplicación de la figura penal para casos de compensaciones anteriores a la modificación de la Ley 27.430, pero en el mismo se hace mención expresa a esta modificación introducida.



Respecto de este tema, el juez de primera instancia sostuvo que al momento en que los hechos ocurrieron, la anterior ley 24.769 entonces vigente, no preveía la cancelación de obligaciones tributarias mediante mecanismo de compensación, sino únicamente a través del pago, razón por la cual dictó el sobreseimiento del contribuyente.

Sin embargo, la Cámara mantuvo el criterio del concepto amplio del término “pago” en base a la interpretación que surge de este de la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal

Cabe destacar por último, el caso especial de la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico que, al igual que lo hizo en los antecedentes Dompra y Leder Denegri, ha seguido fallando en contra de la inclusión de la compensación dentro de la figura de simulación dolosa de pago, tal como se desprende de los fallos en las causas HTM Constructora y CDSS.

Conclusiones

Como se ha analizado a lo largo del trabajo, el instituto de la compensación tributaria ha generado una gran conflictividad entre el fisco y los contribuyentes respecto de distintos aspectos de su aplicación.

Si bien en principio pareciera no ser un instituto complejo, las diferencias en las características y requisitos que establecen las normas tributarias y las del derecho privado generan que muchas veces no se pueda establecer inequívocamente cuándo aplican unas u otras.

Esto se suma a las delegaciones reglamentarias respecto del instituto que efectuó el Poder Legislativo en favor del fisco, a través de las cuales este ha dictado resoluciones en las cuales parece excederse de lo establecido por la ley en cuanto establece requisitos adicionales que van en contra del espíritu del legislador al momento de redactar el texto normativo.

Esto último puede observarse en el caso de los rechazos de solicitudes de compensación por parte de responsables sustitutos, aspecto que la jurisprudencia actual considera, a criterio mío correctamente, que va en contra de lo establecido en la Ley 11.683, y por lo tanto no resulta admisible.

Por el contrario, respecto del momento a partir del cual la compensación tributaria produce efectos, la doctrina actual de la Corte Suprema convalida los requisitos adicionales que establece el fisco a través de su reglamentación.



En mi opinión, considero cuestionable que se admita la supeditación del derecho de compensación a un requisito formal que ni siquiera está establecido por ley, sino que fue impuesto a través de una resolución del organismo recaudador, sobre todo si tenemos en cuenta que en la mayoría de los casos que se analizaron el fisco se encontraba en posesión de los saldos que se pretendía compensar y por lo tanto no sufrió perjuicio alguno.

También podemos observar este inconveniente al analizar la cuestión de la compensación de créditos tributarios con recursos de la seguridad social. Así, la introducción de la Resolución General 3.795 fue tomada como argumento por los contribuyentes para sostener la posibilidad de compensar créditos y obligaciones de distinta naturaleza.

Dicha Resolución amplió el alcance de la compensación en dicha materia, pero se pretendió que fuera de aplicación únicamente de oficio por parte del fisco, generando así el reclamo de los contribuyentes para poder aplicarla también a pedido de estos.

La jurisprudencia vigente sostiene que por el carácter especial que poseen los recursos de la seguridad social es válido que se establezcan características distintas para el instituto de la compensación, y que el mismo se admite solamente respecto de saldos de la misma naturaleza, según la normativa vigente.

En materia de juicios de ejecución fiscal, la enunciación taxativa de las excepciones oponibles - entre las que no se encuentra la compensación- determina el rechazo de estas cuando el contribuyente plantea alguna que no se encuentra en dicha enunciación. En todos los casos, la Corte impone costas al contribuyente, lo que hace que este planteo sea costoso.

Distinto es el caso en que se pueda acreditar que hubo una aceptación por parte del fisco de las compensaciones solicitadas, pues ello habilita a oponer excepción de inhabilidad de título por inexistencia manifiesta de deuda a ejecutar.

Por último, en materia penal se ha analizado cómo la utilización de conceptos extrapenales, como lo es el concepto de “pago”, ha generado sentencias en sentido contrapuesto, lo que afecta a la seguridad jurídica, y con consecuencias aún más graves dado el carácter penal de la materia.

Si bien el legislador ha sustituido el tipo penal de “simulación dolosa de pago”, a través del dictado de una nueva figura penal con un alcance mejor definido, se siguen generando fallos en distinto sentido respecto de la cuestión.

Como conclusión, podemos afirmar que muchas de las controversias analizadas se deben a delegaciones sin delimitaciones en favor del fisco. Muchas de ellas podrían solucionarse mediante



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



modificaciones por ley a la normativa vigente, evitando el gasto de recursos públicos en litigios prolongados que en definitiva terminarán en contra de la postura fiscal en algunos casos, y ayudando a afianzar la seguridad jurídica en un tema trascendental como lo son los métodos de extinción de la obligación tributaria.



Bibliografía

Normativa

- Ley N° 11.683 (t.o. 1998). Boletín Oficial 12/01/1993
- Ley N° 17.454 (t.o. 1981) (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Boletín Oficial 07/11/1967
- Ley N° 23.966. Boletín Oficial 20/08/1991
- Ley N° 24.769. Boletín Oficial 15/01/1997
- Ley N° 26.063. Boletín Oficial 09/12/2005
- Ley N° 26.735. Boletín Oficial 28/12/2011
- Ley N° 26.994 (Código Civil y Comercial de la Nación). Boletín Oficial 08/10/2014
- Ley N° 27.430 (Título IX – Régimen Penal Tributario). Boletín Oficial 29/12/2017
- Decreto 507/1993. Boletín Oficial 25/03/1993
- Resolución General (DGI) N° 2.542. Boletín Oficial 13/05/1985
- Resolución General (DGI) N° 3.795. Boletín Oficial 04/02/1994
- Resolución General (DGI) N° 4.339. Boletín Oficial 03/06/1997
- Resolución General (AFIP) N° 1.658. Boletín Oficial 23/03/2004
- Resolución General (AFIP) N° 3.175. Boletín Oficial 02/09/2011
- Dictamen (DAT) N° 50/1981. Boletín N° 346 05/11/1981

Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia de la Nación

- A.F.I.P. D.G.I. c/ Signus Electrónica S.A., Fallos 323:795, 25/04/2000
- American Express Argentina SA c/EN - AFIP-DGI s/DGI, Fallos 344:102, 25/02/2021
- Celulosa S.A. c/ D.G.I. s/ impugnación acto administrativo, Fallos 328:2682, 28/07/2005
- Fisco Nacional- Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Plavinil Argentina S.A.I.C. s/ ejecución fiscal., Fallos 324:1287, 17/04/2001
- Fisco Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos - RNSS) c/ Nicolini, Santiago, Fallos 325:3382, 12/12/2002.
- Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) c/ Astinave Sociedad Anónima s/ ejecución fiscal, Fallos 326:3024, 26/08/2003
- Fisco Nacional Dirección General Impositiva c/ Enercom S.R.L., Fallos 323:825, 25/04/2000
- Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) c/ Fanelli, Nazareno, Fallos 321:2103, 13/08/1998
- Fisco Nacional (Régimen Nacional de Seguridad Social) c/ Flores, Raúl Salvador, Fallos 324:3519, 16/10/2001
- Miotto, Mario y otros c/ S.A. Cía. Industrial de Electricidad y otras, Fallos 285:44, 16/02/1973
- Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ A.F.I.P. s/ordinario, Fallos: 334:875, 12/07/2011
- S.A. Petroquímica Argentina - P.A.S.A., Fallos 297:500, 17/05/1977
- Tacconi y Cía. S.A. s/ impugnación judicial acto administrativo DGI, Fallos: 316:1954, 07/09/1993
- Urquía Peretti SA. c/ Dirección General Impositiva s/ contencioso administrativo, Fallos 322:2189, 16/09/1999



Procuración General de la Nación

- Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera Y Agropecuaria C/ en AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva, 13/10/2020
- IRSA Inversiones y Representaciones S.A. C/ en AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva, 13/10/2020

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

- Agrobos SA c/EN AFIP-DGI - resolución 23/5/2003 s/amparo ley 16986, Sala II, 05/06/2007
- American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGI- s/ Dirección General Impositiva, Sala II, 27/04/2017
- Avenida Compras SA c/ EN-AFIP DGI s/ Inc. de Medida Cautelar, Sala III, 05/08/2020
- Avenida Compras SA c/EN-AFIP-DGI-R. 225/2021 s/DGI, Sala IV, 08/02/2022
- Caseros 3039 SA c/EN - AFIP-DGI s/medida cautelar (autónoma), Sala IV, 19/11/2020
- Cubecorp Argentina S.A., Sala II, 04/09/2008
- Halliburton Argentina SRL c/EN-AFIP-DGI s/medida cautelar (autónoma), Sala IV, 27/10/2020
- Lexmark International de Argentina Inc. Sucursal Argentina c/EN-DGI s/DGI, Sala IV, 23/02/2016
- Pontico SA c/EN - AFIP-DGI s/DGI, Sala I, 08/08/2018
- Prunder SA c/EN - AFIP-DGI s/DGI, Sala III, 02/07/2015

Tribunal Fiscal de la Nación

- Cubecorp Argentina S.A., Sala B, 09/02/2007
- Pilotes Trevi S.A., Sala A, 15/12/2006

Otras instancias

- Cotagro Coop Agropecuaria Ltda. c/DG, Cámara Federal de Córdoba Sala A, 26/05/1997
- CDSS SA s/infracción L. 24769, Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala B, 14/05/2020
- DGI c/ Valmar SA s/incidente de revisión, Cámara Civil y Comercial de Mar del Plata Sala II, 01/03/2005
- Dompra SA s/infracción ley 24769, Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala B, 11/08/2015
- HTM Constructora SRL s/infr. L. 24769 - legajo de apelación, Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala B, 01/03/2019
- Kranebet SA (incidente de apelación), Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala B, 25/02/2004
- L., M. D. s/ simulación dolosa de pago, Cámara Federal de Apelaciones de La Plata Sala I, 06/06/2022
- Leder Denegri SA s/infracción L. 24769 - legajo de apelación, Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala B, 30/11/2017
- Lomitas Group SRL s/infracción L. 24769, Cámara Federal de Apelaciones de la Plata Sala III, 15/03/2018
- Maggi, Omar Alfenio s/ simulación dolosa de pago, Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba Sala B, 17/11/2015
- Organización Sanatorial Privada SA c/AFIP – DGI, Cámara Federal de la Seguridad Social Sala I, 30/05/2002



- P., P. s/simulación dolosa de pago, Cámara Federal de Apelaciones de la Plata Sala II, 03/07/2018
- Pereyra, Federico s/ infracción L. 24769, Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba Sala A, 14/06/2017
- Soundwork SA Alonso José Ramón; Esses Adolfo s/Infracción Ley 24769s/incidente de apelación, Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala B, 10/08/2000
- Szczech, Néstor Iván y otros s/recurso de casación, Cámara Nacional de Casación Penal Sala IV, 22/12/2015

Doctrina citada

- Bertazza, Humberto J. (2019). *Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada*. Buenos Aires: La Ley
- Calello, Carolina (2017). *Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributarias materiales*. Buenos Aires: Errepar
- Damarco, Jorge Héctor (2010). *La sustitución tributaria en la Ley 11.683. Sustitución de sujetos pasivos y sustitución de obligaciones*. Revista de Tributación. N° 18. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Di Chiazza, Iván G.. *Responsable sustituto y compensación*, http://www.saij.gob.ar/doctrina/dacf110039-di_chiazza-responsable_sustituto_compensacion.htm.
- García Belsunce, Horacio A. (Dir.) (2009). *Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario. Volumen 2*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- García Vizcaíno, Catalina (2020). *Manual de Derecho Tributario: 5 edición ampliada y actualizada*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. (2004). *Derecho financiero. Volumen I*. Buenos Aires: La Ley.
- Gómez, Teresa y Folco, Carlos María (2018). *Procedimiento tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97*. Buenos Aires: La Ley.
- Jarach, Dino (1982). *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Jarach, Dino (2013). *Finanzas públicas y derecho tributario: cuarta edición*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Sferco, José María (autor), Bertazza, Humberto J. (Dir.) (2020). *Régimen Penal Tributario Comentado*. Buenos Aires: La Ley
- Semachowicz, Esteban D. (2017). *Algunas notas respecto a las modificaciones al régimen penal tributario*. Buenos Aires: Errepar
- Soler, Osvaldo H. (s. f.). *Tratado de derecho tributario - Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo y Penal*. Buenos Aires: Estudio Osvaldo H. Soler y Asociados
- Villegas, Héctor B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Ziccardi, Horacio y Cucchiatti, Miguel J. (2005). *Jurisprudencia comentada: 15 - Procedimiento. Compensación. Efectos. ("Celulosa SA c/DGI s/impugnación acto administrativo")*. *Doctrina Tributaria*. N° 308. Noviembre 2005. Buenos Aires: Errepar.



Doctrina de consulta

- Curá, José María (Dir.) y García Villalonga, Julio César (comp.) (2016). *Código Civil y Comercial de la Nación comentado. Tomo III*. Buenos Aires: La Ley
- Diez, Fernando J. y Ruetti, Germán J. (2016). *Procedimiento tributario: ley 11.683 comentada*. Buenos Aires: La Ley
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila (2005). *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina.
- Malamud, Javier (2019). *¿Por qué cuesta tanto recaudar únicamente lo que es debido? Comentario al fallo "Pontico SA"*. Buenos Aires: Errepar.
- Santos, Pablo H. (2007). *Compensación de saldos impositivos con obligaciones de la seguridad social*. Buenos Aires: Errepar
- Ziccardi, Horacio y Cucchiatti, Miguel J. (2015). Jurisprudencia comentada: Procedimiento. Compensación. Efectos para considerar extinguida la obligación. Intereses resarcitorios. ("Prunder SA c/EN - AFIP - DGI s/DGI"). *Doctrina Tributaria. N° 427. Octubre 2015*. Buenos Aires: Errepar.
- Ziccardi, Horacio y Cucchiatti, Miguel J. (2016). Jurisprudencia comentada: Procedimiento. Compensación. Consecuencias de su rectificación. ("Lexmark International de Argentina Inc. Sucursal Argentina c/EN-DGI s/DGI"). *Doctrina Tributaria. N° 433. Abril 2016*. Buenos Aires: Errepar.