



## **LAS CORRECCIONES SIMÉTRICAS**

### **EL TEMA**

---

Los cuestionamientos canalizados mediante los procedimientos de verificación fiscal determinan ajustes a las declaraciones juradas (DDJJ) originales que pueden tener una contrapartida en pagos en exceso realizados por los contribuyentes, improcedencia que proviene de la aplicación del mismo criterio que origina el cuestionamiento del Fisco.

¿Estos ajustes contrapuestos originados en ese proceso de verificación deben obligatoriamente compensarse? Esta pregunta es producto de lo que se ha denominado como “teoría de las correcciones simétricas”.

Se trata de definir aquí la naturaleza de los conceptos que habilitan la compensación, períodos de aplicación, casos en los que se aplica y la procedencia de las sanciones.

### **CONCLUSIONES**

---

1. Los ajustes a DDJJ determinados mediante un proceso de verificación que provocan una pretensión por parte del Fisco deben obligatoriamente compensarse con los saldos a favor del contribuyente, originados en un pago improcedente producido por la aplicación del mismo criterio que se pretende imponer.
2. Ambos conceptos compensables pudieron haberse generado en períodos fiscales y gravámenes diferentes, sin orden cronológico mutuo determinado.

3. El pago improcedente pudo haberse realizado en períodos en los que la acción de repetición estuvo prescripta o no.
4. El procedimiento de compensación tiene que tener identidad conceptual. Es el mismo criterio que ajustó la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) el que provocó el pago improcedente que no era tal antes del cuestionamiento.
5. No puede aprovecharse la oportunidad para compensar pagos considerados en exceso por el contribuyente que nada tienen que ver con el ajuste y para los cuales corresponde la acción de repetición.
6. La compensación no podrá generar saldos a favor del contribuyente.
7. Solo corresponderá la aplicación de intereses y sanciones por el excedente a favor del Fisco que surja luego de la compensación en casos en que el pago improcedente sea inferior al ajuste fiscal.
8. Opera el mismo procedimiento cuando en lugar de existir pagos en exceso hubo menores quebrantos computables.

## **DESARROLLO**

---

El artículo 81 de la ley de procedimiento expresa que *“cuando a raíz de una verificación fiscal en la que se modifique cualquier criterio aplicado sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la AFIP compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se halle prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación”*.

Los contribuyentes a quienes a través de un proceso de fiscalización y por cuestionamientos técnicos se les impone un ajuste en su contra pueden compensar esta deuda con saldos a favor que haya podido provocar la aplicación del mismo criterio cuestionado en cualquier período fiscal, prescripto o no. Solamente existirán intereses y sanciones en caso de que el pago improcedente no alcance para compensar en su totalidad el ajuste y exclusivamente por el monto de la diferencia a favor del Fisco.

El efecto disparador de la compensación nace a través de un proceso de verificación fiscal (no en cualquier otro momento ni a solicitud del contribuyente) por medio del cual fueron cuestionadas apreciaciones sobre

conceptos o hechos imposables de los tributos sujetos a fiscalización, incrementando la determinación original.

Paralelamente y durante el proceso de control fiscal debe comprobarse que el mismo hecho cuestionado (no otro) generó pagos improcedentes. Desde el punto de vista temporal, no existe una cronología definida en la producción de los hechos que determinaron un gravamen o provocaron su pago en exceso, es decir, puede ser desde el pasado o hacia el futuro. En este punto y dada cierta jurisprudencia, sería recomendable que ambos ejercicios fiscales donde nacieron los ajustes a compensar estén bajo verificación para no correr el riesgo de que el cómputo a favor sea cuestionado por la falta de auditoría suficiente.

Debe existir una identidad conceptual entre los ítems que suman y restan. No puede utilizarse este procedimiento para regularizar olvidos que no tengan correlación con el tema cuestionado e incorporarlos luego de la presentación original de la DDJJ respectiva, los cuales deberán cumplir con el procedimiento de repetición habitual. Por ejemplo, haberse olvidado de deducir un crédito fiscal por facturaciones recibidas tardíamente y con posterioridad sufrir un ajuste por errores en el encuadre de un producto exento en el impuesto al valor agregado. En este caso no se aplica la compensación, debiendo el contribuyente realizar una DDJJ rectificativa mediante la cual habilitar una acción de repetición. No obstante lo citado precedentemente, existe la posibilidad de que se aplique lo dispuesto en el artículo 164 de la ley procedimental que dispone que *“el Tribunal Fiscal de la Nación impulsará de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediere la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda”*. De todas formas esta es una medida excepcional, facultativa (no imperativa como el caso de las compensaciones simétricas), en tanto la causa esté bajo la esfera del Tribunal Fiscal.

El ajuste pretendido y el pago excesivo pueden realizarse dentro del propio o cualquier otro impuesto y cuando se den las condiciones teóricas descriptas, la AFIP deberá realizar la compensación en forma compulsiva y aunque el procedimiento no fuera solicitado por el contribuyente. La imputación de los pagos improcedentes tendrá como límite el ajuste fiscal que habilita el procedimiento.

Esta compensación procedería en cuestionamientos generados por los siguientes hechos:

- a) Criterio de imputación de renta cuando se haya registrado un ingreso por lo devengado o por lo percibido por medio del cual se haya diferido el hecho imponible al próximo ejercicio.
- b) Impugnación del gasto por aplicación de la presunción de “salidas no documentadas” que incrementa el pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta.
- c) Dedución de deudores incobrables en un ejercicio previo a la efectiva verificación del índice de incobrabilidad admitido.
- d) Inadecuada valuación de bienes de cambio que provoque un ajuste inverso en el período fiscal siguiente.
- e) Cuando existan procedimientos de auditoría previa de los clientes para la autorización de pagos y se imputen los ingresos al ejercicio donde esta se produzca, lo que puede provocar un diferimiento entre el período fiscal de prestación del servicio y el de la habilitación de pago.

El criterio cuya aplicación pretende imponer la AFIP mediante el proceso de verificación también puede afectar períodos en los cuales no hubo monto de impuesto ingresado, como en el caso de quebrantos en el impuesto a las ganancias. En dicha circunstancia se deberá aplicar la compensación entre base imponible de mayor renta versus el recupero del quebranto afectado a favor del contribuyente y por el mismo ajuste en cuestión.

Si bien la ley no lo menciona expresamente, la pretensión fiscal no será origen de la aplicación de intereses y sanciones excepto que luego de practicada la compensación quede un saldo pendiente a favor de la AFIP, en cuyo caso quedará habilitada la posibilidad de tales accesorios sobre este último monto y en función de él. El régimen sancionatorio opera ante conductas omisivas intencionales o negligentes. Si el contribuyente utilizó un criterio, hoy cuestionado, que generó saldos a favor y en contra, queda exteriorizada la improcedencia de sanciones por el comportamiento asumido.

En algunos casos jurisprudenciales se trató el alcance que debía tener el tema de la prescripción a la que se refiere el artículo 81, interpretándolo desde un punto

de vista amplio, es decir, la compensación se hará esté o no prescripta la acción de repetición.

Publicado por ERREPAR – DOCTRINA TRIBUTARIA  
10 ENERO 2014