

TÍTULO:	LOS ERRORES EN LA DDJJ DE FÁCIL OBSERVANCIA Y CONSTATACIÓN DAN LUGAR A LA RECTIFICATIVA "EN MENOS"
AUTOR/ES:	Diez, Humberto P.; Ruetti, Germán J.
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXVII
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

HUMBERTO P. DIEZ^(*)
GERMÁN J. RUETTI^()**

LOS ERRORES EN LA DDJJ DE FÁCIL OBSERVANCIA Y CONSTATACIÓN DAN LUGAR A LA RECTIFICATIVA "EN MENOS"

I - INTRODUCCIÓN

La presente colaboración tiene por objeto acercar un análisis en torno a la viabilidad y eficacia jurídica de presentar una declaración jurada rectificativa de un tributo que reduzca la cuantía originaria -como situación de excepción contemplada en el primer párrafo del art. 13 de la L. 11683⁽¹⁾- a partir de los lineamientos sentados en reciente pronunciamiento por la Cámara Federal.

Con fecha 17 de junio del 2021, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa "Toledo, Gustavo Damián c/AFIP s/proceso de conocimiento", confirma la sentencia de primera instancia, que hizo lugar a la demanda del contribuyente y convalidó la presentación de una declaración jurada rectificativa -en menos- del impuesto al valor agregado; es decir, disminuyendo la cuantía del tributo.

En este fallo se le asigna un nuevo valor a los términos de la excepción contenida en el artículo 13, que solo permite rectificar "en menos" cuando se verifican "*errores de cálculo o errores materiales cometidos⁽²⁾ en la declaración misma⁽³⁾*". La inteligencia de esta cláusula ha sido siempre de carácter restrictivo para el organismo recaudador, dado que solo admitía la eficacia jurídica de la declaración jurada rectificativa a favor del contribuyente en la medida que se tratara de un -literal- error de cálculo o matemático.⁽⁴⁾

La Alzada revitaliza los conceptos contenidos en la norma, ubica los términos en su justo y actual alcance⁽⁵⁾, y alejada de todo ritualismo inútil, le acuerda perfecta validez y procedencia a la presentación de declaraciones juradas rectificativas en menos, en aquellos casos en los cuales el error en que ha incurrido el contribuyente, si bien no aritmético, surge de una fácil observación, no altera la obligación tributaria, y se corresponde con la información de libros y registros.

II - LOS HECHOS

El mismo día en que presentó su declaración jurada original del impuesto al valor agregado del período fiscal mensual 8/2015, el contribuyente procede a rectificar en menos esa declaración jurada. El Fisco Nacional rechaza esa presentación y lo intima a ingresar el saldo de la declaración jurada original.

Contra la intimación fiscal, el sujeto interpone el recurso de apelación que autoriza el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11683. Frente a su rechazo, promueve demanda de impugnación judicial en los términos de los artículos 23 y siguientes de la ley 19549 de procedimiento administrativo.

El juez de primera instancia hace lugar a la demanda y deja sin efecto la intimación. La Cámara confirma esta decisión.

III - EL POR QUÉ DE LA RECTIFICATIVA

El contribuyente aduce que en la primera declaración jurada del impuesto al valor agregado se consignaron "ventas" con un cero de más al final del importe. A su vez, señala que se declaró como importe de las "compras" el monto del crédito fiscal -y no el monto de la compra misma-, lo que originó que el aplicativo web del organismo recaudador efectuara automáticamente el cálculo del crédito fiscal en función del monto incorrecto, arrojando un crédito fiscal erróneo (menor al real).

En sustento de su pretensión, sostiene que en la aplicación del artículo 13 de la ley 11683 debe ponderarse una razón histórica: la norma, en tanto impide disminuir el impuesto determinado en la declaración jurada originaria, fue concebida en un contexto en el que las declaraciones eran realizadas a mano o en máquina de escribir, lo que hacía factible equivocarse al realizar el cálculo de las sumas a ingresar. Es en esa lógica que se inserta el "error de cálculo".

Agrega que a partir de la implementación de aplicativos y con los actuales sistemas de carga de datos e información, es razonable inferir que el artículo 13 y su excepción deben admitirse en los supuestos en los que se incurra en un *"un error de fácil observancia y constatación"*. De lo contrario, al no ser posible materialmente hoy presentar una declaración a mano, esta norma sería totalmente inaplicable.

Esto constituye una interpretación evolutiva de la norma jurídica⁽⁶⁾. A ello debemos agregar que la ley de reforma impositiva 27430 incorpora la expresión "errores materiales", lo que supone –indudablemente– una extensión de los supuestos en que la ley admite la rectificativa en menos, puesto que un error material es algo diferente al que se produce como consecuencia de un cálculo aritmético.

Esta incorporación constituye una ampliación de la excepción contenida en el primer párrafo del artículo 13, que permite dar validez a la declaración jurada rectificativa en menos cuando aquella, referida a la materia o esencia de los hechos, sea manifiesta, evidente, de rápida verificación y cristalice con esa declaración la verdadera magnitud de la obligación tributaria.

IV - EL FALLO Y SUS FUNDAMENTOS

Como se anticipó, el Tribunal de Alzada confirma la sentencia definitiva de primera instancia y, en consecuencia, revoca y deja sin efecto la intimación del organismo recaudador.

La Cámara transita por argumentos de hecho y de derecho.

Respecto de los primeros, reposa en las conclusiones de la pericia contable de la cual surge que la declaración jurada (DDJJ) rectificativa 1 es la que consigna los importes que se reputan tributariamente correctos. Allí se informó que, con relación al débito fiscal, se consignaron ventas con un "cero" de más al final del monto correcto, y respecto de las compras, se cargaron mal los importes, ya que se tomaron los del crédito fiscal en lugar del valor de las compras.

También recoge como un hecho relevante el poco tiempo transcurrido entre la declaración jurada original y la rectificativa, así como también el testimonio del contador público del contribuyente, quien afirmó haberse equivocado *"al tomar los números"*.

En lo que hace a los fundamentos jurídicos que sustentan su decisión, la Cámara remite a otro precedente de la misma Sala –"Merchiston SACIFE"– donde se precisó que *"por error de cálculo debe entenderse aquel en que se incurre al realizar las operaciones aritméticas necesarias para cubrir la declaración jurada o bien al tomar los datos numéricos que sirven de base a aquellas operaciones"*.⁽²⁾

Cita el dictamen (DAL) 14/1993⁽³⁾ con arreglo al cual se opina que *"serían asimilables los casos de aplicación equivocada de una alícuota o de un coeficiente de actualización, o el incorrecto encasillamiento de una cifra –por ejemplo, en una columna equivocada– en el propio cuerpo de la declaración jurada"*.

Concluye que las equivocaciones cometidas por el contribuyente en la confección de la declaración jurada original encuadran dentro de la excepción establecida en el artículo 13 de la ley 11683.

Agrega que se trata de un error material y *no sustancial*, toda vez que los montos declarados en la rectificativa se corresponden con las facturas electrónicas emitidas por el actor que estaban a disposición del Fisco Nacional y, además, coinciden con la información volcada por el contribuyente en los libros de comercio.

Por todo, concluye que *"estamos frente a una inexactitud cometida por un error de cálculo, como fue la que se produjo al determinar la base imponible y que, además, el actor cumplió con la obligación tributaria, toda vez que no hay diferencias que ameriten una revisión de la causa jurídica de aquella"*.

Si bien el juzgador encuadra el caso dentro del concepto legal de error de cálculo –y lo define como material–, ciertamente constituye una reformulación de su concepción histórica y literal –de mera expresión numérica–, pues la corrección no se produjo con motivo de una equivocación de cuenta o matemática, sino de una diferencia en la conformación de ambas bases del impuesto al valor agregado –el débito fiscal y el crédito fiscal– que, aún detectables, requirió de un esfuerzo probatorio en sede judicial tendiente a demostrar el yerro en la declaración jurada originaria.

En nuestra opinión, la situación debe ser vista a la luz de la expresión legal "error material", que es más amplia, naturalmente acorde a la gestión actual de los sistemas informáticos necesarios para la confección de la declaración jurada, y con una visión moderna que permita mantener la lógica del sistema y sus excepciones, sin descuidar el principio de verdad material y la eliminación de ritualismos que reniegan de aquella.

V - IMPLICANCIAS

Este pronunciamiento de la Cámara Federal oxigena el acceso a la revisión judicial de los viejos criterios del organismo recaudador sobre la no admisión de las declaraciones juradas rectificativas en menos.

Por ello, frente a situaciones que puedan ser consideradas similares a la plataforma fáctica del caso y que permitan la aplicación del criterio jurídico reseñado, el contribuyente debe presentar una nota a la Agencia donde se encuentra inscripto, con la completa y clara explicación –y documentación– de las razones que motivaron la presentación de la declaración jurada rectificativa con reducción de la cuantía tributaria.

En caso de que el organismo recaudador rechace la presentación de la declaración jurada rectificativa, se deberá articular en sede administrativa el recurso de apelación del artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11683 y, tras ello –al no poseer efecto suspensivo de la intimación–, interponer una "medida cautelar autónoma" en la Justicia Federal a efectos de que se suspenda la intimación de pago de la diferencia resultante hasta tanto se resuelva el fondo del asunto.⁽²⁾

En nuestra opinión, los casos que reflejan premisas parejas al fallo en comentario tienen reunidos los requisitos esenciales para el progreso de una decisión cautelar: el "humo de buen derecho" y el "peligro que la demora" concurren para la obtención de una pretensión judicial cautelar a fin de evitar la consumación del daño patrimonial del contribuyente que ha declarado en forma correcta y veraz su obligación tributaria.

VI - LA RECTIFICATIVA EN MENOS EN CASOS DE ERRORES MATERIALES MANTIENE VIGENTE EL SISTEMA DE AUTODETERMINACIÓN Y ASEGURA UNA RÁPIDA

RESPUESTA PARA LA RECOMPOSICIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA REAL

El fallo de la Cámara cohesiona con perfecta lógica el sistema de autodeterminación de las obligaciones tributarias vigente -art. 11 de la L. 11683- y su natural revisión posterior por el sujeto activo -art. 13-, que impide que el deudor pueda trastocar por sucesivas presentaciones aquello que legalmente estaba obligado a cumplir -la correcta y veraz declaración de su obligación tributaria-, con la sana regla que manda a dejar de lado ritualismos y excesivos caminos administrativos que solo trasuntan en pérdida de tiempo para ambas partes, admitiéndose la rectificación de errores constatables, manifiestos, probados y que en ningún caso alteran la realidad ni la medida y alcance de la obligación tributaria.

El sistema de autodeterminación descansa en la presunción de que la declaración jurada presentada por el sujeto deudor es correcta, por lo que se reserva el derecho del sujeto acreedor de revisar o auditar posteriormente la misma con base en potestades legales que ejercerá con discrecionalidad técnica.

Con ese horizonte, el artículo 13 de la ley 11683 consagra una regla consistente en que el sujeto pasivo declarante no puede reducir el impuesto originariamente determinado a través de una declaración jurada posterior.⁽¹⁰⁾

Esta prohibición tiene su fundamento en el propio sistema adoptado por la ley 11683 en el ya señalado artículo 11, depositando en cabeza del sujeto pasivo el rol de declarante de la obligación tributaria; esa declaración jurada, sujeta a formalidades y plazos de presentación y que lo obliga por el tributo que de ella resulte, no puede alterarse "en menos" por voluntad unilateral y exclusiva del mismo sujeto, quien ha dispuesto de todos los elementos para valorar, mensurar y cuantificar el hecho imponible, a la vez que ha interpretado las normas jurídicas aplicables.

Lo expuesto no quiere significar que si el sujeto pasivo determinó su obligación tributaria equivocando su alcance y cuantía -ya sea porque el hecho imponible no se produjo, o porque la medida de la obligación declarada no se corresponde con las previsiones legales del gravamen- no pueda modificar la obligación tributaria ajustándola a su verdadera dimensión y alcance.

La ley 11683 autoriza a ello, pero no a través de la rectificación de la declaración jurada originaria, sino mediante la interposición de un reclamo administrativo de repetición en los términos del artículo 81, asegurando un contradictorio entre ambos sujetos con el objeto de que el organismo recaudador pueda determinar si corresponde o no hacer lugar a la restitución pretendida.

Como anticipamos, la doctrina que emerge del fallo bajo análisis no reniega de estas directrices jurídicas, sino que (por el contrario) transita por un terreno que es el de la justa y razonable interpretación de la excepción que contiene esa misma norma.

En efecto, se puede presentar con plenos efectos jurídicos una declaración jurada rectificativa en menos cuando, con la misma, se busque subsanar errores contenidos en la declaración jurada. En estos supuestos -que la ley consagra con los términos de "errores de cálculo o errores materiales"- no hay alteración, modificación ni controversia sobre el alcance, medida y existencia de la obligación tributaria, sino simple corrección de errores que no trastocan aquella.⁽¹¹⁾

La expresión "errores de cálculo" que contiene el artículo 13 debe ser ampliada e interpretada con la realidad de las cosas, donde hoy no es posible un error de cuentas, mas sí es factible un error que no altere la medida de la obligación pero que deba corregir el importe declarado originariamente. Es aquí donde la expresión "errores materiales" cobra sentido, amplía el alcance y permite, sin resquebrajar el sistema de autodeterminación, considerar situaciones en las cuales el error pueda ser fácilmente advertido y con ello acordar plena eficacia a la declaración jurada rectificativa sin tener que abordar un lento y fatigoso procedimiento de repetición.

La posibilidad de rectificar en menos se extiende a toda equivocación en tanto y en cuanto aquella no implique la revisión sustancial de la causa jurídica de la obligación tributaria, pero permita en forma expeditiva explicar y acreditar el yerro incurrido y, con ello, dar plenitud a la declaración jurada posterior como aquella en donde realmente se ha determinado la obligación fiscal.

La Cámara -en fundamentos que compartimos- asegura la aplicación de la excepción legal en tanto no existiendo alteración de los términos en que fue fijada la obligación tributaria -y, por ende, no existiendo posibilidad de controversia entre las partes de la relación tributaria-, constituiría un ritual inútil el andamiaje de la repetición para solucionar estos errores.

En estos casos, el sujeto pasivo debe presentar la declaración jurada rectificativa, y explicar y acreditar ante el organismo recaudador el error material en que ha incurrido y cómo ese error no altera la obligación tributaria.

Notas:

(*) Contador público nacional (UBA). Especialista en Tributación (FCE UNLP). Profesor titular regular de Teoría y Técnica Impositiva II en la Facultad de Ciencias Económicas (UBA), y de Técnica y Legislación Tributaria en la Facultad de Ciencias Económicas (UNLP). Autor de los libros "Impuesto al valor agregado," "Blanqueo", "Ilícito tributario" y demás libros de la especialidad. Socio de Humberto Diez & Asociados

(**) Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Profesor de grado de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (UBA). Profesor de posgrado de Derecho Penal Tributario (Derecho UBA) y Procedimiento Tributario (FCE UNLP). Autor de numerosos artículos de la especialidad. Socio de Humberto Diez & Asociados

(1) La [ley de reforma 27430](#) del 29/12/2017 incorpora al art. 13 un [segundo párrafo](#) que dice: "Si la declaración jurada rectificando en menos la materia imponible se presentara dentro del plazo de cinco (5) días del vencimiento general de la obligación de que se trate y la diferencia de dicha rectificación no excediera el cinco por ciento (5%) de la base imponible originalmente declarada, conforme la reglamentación que al respecto dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos, la última declaración jurada presentada sustituirá a la anterior, sin perjuicio de los controles que establezca dicha Administración Federal en uso de sus facultades de verificación y fiscalización conforme los artículos 35 y siguientes y, en su caso, de la determinación de oficio que correspondiere en los términos de los artículos 16 y siguientes". Esta previsión permite la sustitución de la declaración jurada anterior, pero no define ni complementa el concepto de "errores" pasibles de rectificativa a favor del contribuyente. Es una de las tantas normas no operativas en la actualidad, pues el organismo recaudador no ha reglamentado el alcance del porcentaje del 5% respecto de la modificación a la base imponible originaria

(2) La expresión "o errores materiales" ha sido agregada por la [ley de reforma 27430](#), de modo que antes del 2018 el único término sobre el cual reposaba la posibilidad de rectificar en menos era el de "errores de cálculo"

(3) En la causa "[Guimajo SRL c/EN - AFIP-DGI - R. 154/2011 \(período fiscal 2009\) s/proceso de conocimiento](#)" (Cita digital EOLJU178039A), la CNFEd. Cont. Adm., Sala III, por sentencia de fecha 15/12/2015, señaló que cuando la ley dice que los errores debieron haber sido "cometidos en la declaración misma", implica que el error debe surgir de la propia lectura de la declaración, por cuanto en algunos ítems de la declaración jurada constituyen el resultado de una operación matemática de declaración (por ejemplo, el ítem resultado neto) entre dos o más ítems de la misma que contienen datos que vuelca el contribuyente. Por ello, es razonable que la ley admita la corrección de las equivocaciones de cálculo si se advierte que no existe concordancia entre los factores y el resultado

(4) En el Dict. (DAL) 41/2004, del 31/12/2004, el organismo recaudador hace una diferencia entre el "error de cálculo" (admitido) y el "error conceptual" (improcedente a los fines de rectificar en menos). Allí se señaló que la situación fáctica sometida a dictamen -aplicación del ajuste por inflación a un período fiscal con motivo de una sentencia judicial que declaró inconstitucional la prohibición de ajustar- involucra un aspecto conceptual de la declaración oportunamente presentada, donde por aplicación del art. 13 de la L. 11683, y ante la improcedencia de la rectificación pretendida, el contribuyente tenía como única vía a su alcance la repetición prevista en el art. 81 del referido ordenamiento procedimental

(5) El juez que interpreta una ley se esforzará, siempre, no solo en juzgar "conforme a la ley", sino, además, en juzgar "justamente" (Cfr. Larenz, Karl: "Metodología de la Ciencia del Derecho" - Traducción de M. Rodríguez Molinero - Ed. Ariel - Barcelona - 1994)

(6) La interpretación evolutiva es aquella en virtud de la cual la interpretación de la ley debe cambiar cuando cambien las circunstancias en las que la ley debe ser aplicada. Es preciso en estos casos atender no ya a la voluntad del legislador que dictó la norma, sino a la "naturaleza de las cosas". Al cambiar las circunstancias históricas (sociales, culturales, etc.) en las que una ley debe ser aplicada, debe cambiar, evolucionar, igualmente el modo de interpretarla. Se atribuye así a un texto normativo un significado nuevo, distinto, del que históricamente había tenido (cfr. Guastini, Riccardo: "Estudios sobre la interpretación jurídica" - UNAM - Biblioteca Virtual - www.bibliojuridica.org/libros/librohtm?l=1651 - Cap. II - pág. 50 y ss.)

(7) "**Merchiston SACIFE c/EN-AFIP - DGI Resol. 50-51/10 y 223/10 s/DGI**" - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 15/12/2015. En esta causa se ha admitido la declaración jurada rectificativa para reducir el gravamen producto de una discordancia entre la ganancia contable utilizada para la determinación del impuesto y el balance de la sociedad. También confirma el fallo de primera instancia, que admitió la declaración jurada rectificativa que reducía el impuesto a las ganancias, cuya reducción tenía fundamento en que se tomó una ganancia contable para la determinación del impuesto errónea que no se correspondía con la que surgía del balance, lo que se acreditó con pericia contable

(8) Dict. (DAL) 14/1993 - 26/5/1993 - Bol. (DGI) 481 - enero/1994

(9) Ello sin perjuicio de que, por la naturaleza del planteo, junto al recurso pueda solicitarse la aplicación de la excepción al principio de ejecutoriedad del acto administrativo contenida en la segunda parte del art. 12 de la L. 19549, que dice: "*Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar graves perjuicios al interesado, o cuando se alegare fundamentalmente una nulidad absoluta*"

(10) Si bien en materia de recursos de la seguridad social se aplican estas normas por imperio de la L. 26063, lo cierto es que existe un supuesto reglamentado por el organismo recaudador a través de la RG (AFIP) 3093, que permite al sujeto pasivo presentar una declaración jurada rectificativa a su favor. En su art. 1 se dispone lo siguiente: "*Los empleadores que presenten declaraciones juradas rectificativas de aportes y contribuciones con destino a los distintos subsistemas de la seguridad social oportunamente ingresados, mediante las cuales se reduzcan los montos de dichas obligaciones, resultando como consecuencia un saldo a favor del empleador en cualquiera de tales conceptos, deberán observar, además de lo previsto en la resolución general (DGI) 3834, texto sustituido por la resolución general 712, sus modificatorias y complementarias, las disposiciones que se establecen en la presente*"

(11) Claramente la norma se inserta dentro de aquello que constituye la "determinación del tributo", de modo que quedan fuera de esta previsión, siendo posible su rectificación sin limitaciones, aquellos casos en los cuales el sujeto omitió computar conceptos de pagos anticipados como retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta. Estos conceptos pueden ser incorporados en declaraciones rectificativas posteriores