

# CANCELAR OBLIGACIONES AL SUSS CON EL IVA POR EXPORTACIONES: ¿ES UNA INFRACCIÓN PASIBLE DE MULTA?

por Juan Oklander (Para Revista "Impuestos" N° ... (mar.2008) Tomo ... pág. ...

I.	LA INTRODUCCIÓN.....	1
II.	LA CRONOLOGÍA Y EL QUANTUM DE LA MULTA EN UN EJEMPLO .....	2
II.1.	Antes de liquidar la multa .....	2
II.2.	Al liquidar la multa.....	3
III.	LOS EFECTOS DE LOS PROPIOS ACTOS.....	4
III.1.	Las falencias de la AFIP al tramitar la solicitud de cancelación (y otras).....	4
III.2.	Opción sistémica ≠ "incumplimiento" previo a la cancelación .....	4
III.3.	La forma de "compensación" institucionalizada por la AFIP .....	5
III.4.	Las futuras formas de "compensación" .....	7
III.5.	La doctrina de los actos propios.....	7
III.6.	El carácter tributario de las obligaciones previsionales.....	8
IV.	LAS CONCLUSIONES.....	8

## I. LA INTRODUCCIÓN

Un tema que merece especial atención, no sólo por parte del sector exportador que resulta el particularmente afectado, sino por todos los interesados en el funcionamiento de nuestro sistema tributario, lo constituye la aplicación de multas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) imputando incumplimiento a la cancelación del saldo de la declaración jurada del Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS) a los exportadores que hubieran optado por compensarlas con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que debía serles devuelto por exportaciones efectuadas en el mismo período.

Lo llamativo es que el hecho de que se pretenda sancionar a exportadores que hubieran dado estricto y puntual cumplimiento a todos los requisitos establecidos por la propia AFIP para habilitar y hacer funcionar ese sistema de compensación.

En este aspecto puede comprobarse que dependencias de la AFIP llevan adelante ese tipo de reclamos:

- a) aún cuando las empresas multadas hubieran notificado antes del vencimiento para el pago de los aportes y contribuciones con destino al SUSS su opción por esa forma de cancelación;
- b) aún cuando se hubiera cumplido en forma y en término con la presentación de la solicitud de recupero del IVA por exportaciones del mismo mes (formulario F.404 en sus sucesivas etapas), tanto en las tramitaciones vía INTERNET como en las gestiones que deben realizarse en forma presencial en la dependencia respectiva,
- c) aún cuando se hubiera formalizado en término la aceptación de la liquidación de lo adeudado de acuerdo con lo exigido por la AFIP vía INTERNET a través del "sistema de clave fiscal"; y finalmente
- d) aún cuando los fondos a favor del exportador originados por la devolución del IVA a su favor por exportaciones, conformados por la propia AFIP, fueran más que suficientes para cancelar largamente el total de los aportes y contribuciones adeudados al SUSS.

La infracción que se atribuye en estos casos al exportador es la prevista en el art. 15, punto 1, inc. c) de la ley 17.250, que es la que se aplica cuando el empleador incurre en "MORA EN EL PAGO DE APORTES Y CONTRIBUCIONES".

Lo anterior significa que se trata, ésta, de una sanción correspondiente al ámbito de las obligaciones del Sistema de la Seguridad Social y no por incumplimiento a obligaciones de carácter específicamente impositivo.

Como es bien sabido, la Administración se ha mostrado reacia, en forma sistemática, a admitir que sean compensables obligaciones del SUSS con créditos impositivos. Ello no obstante, nos parece que imputar una infracción a quien ha cumplido estrictamente con la normativa establecida por la propia Administración en todos sus aspectos, y pretender aplicarle la consecuente sanción, constituye un exceso de rigorismo que debe ser corregido.

Semejante severidad sancionatoria podría ser examinada desde dos puntos de vista diferentes, a saber:

- A. O bien considerando que el procedimiento establecido por la AFIP para cancelar las obligaciones del exportador al SUSS con el IVA por exportaciones que debe serle devuelto está dentro de la ley, y consecuentemente que su cumplimiento estricto y tempestivo no pue-

de dar lugar a la aplicación de ningún tipo de sanción. Con lo cual la desmesurada severidad desaparecería.

- B. O mal, entendiendo que la AFIP, al instituir ese procedimiento creó un mecanismo que, necesariamente, lleva al exportador a infringir la ley a través del arbitrio de fijar como vencimiento para cancelar las obligaciones del exportador al SUSS un plazo anterior a aquél dentro del cual le permite completar los requisitos necesarios para reconocerle el derecho a la devolución del IVA por exportaciones.

Nos permitimos descalificar como “malo” este segundo punto de vista porque significaría suponer un obrar contrario a la ética por parte de un Estado, que por sobre la función de recaudar los tributos tiene la de preservar la moral y el orden públicos. No puede admitirse que a través de una norma reglamentaria la AFIP, en su carácter de órgano del Estado, institucionalice un procedimiento que significa poner a su destinatario en inevitable violación de la ley. Por más que dicha norma reglamente un procedimiento referido a créditos impositivos, y que la norma violada –en este caso la Ley 17.250- pertenezca a otro ordenamiento, como lo es el correspondiente a la Seguridad Social.

## II. LA CRONOLOGÍA Y EL QUANTUM DE LA MULTA EN UN EJEMPLO

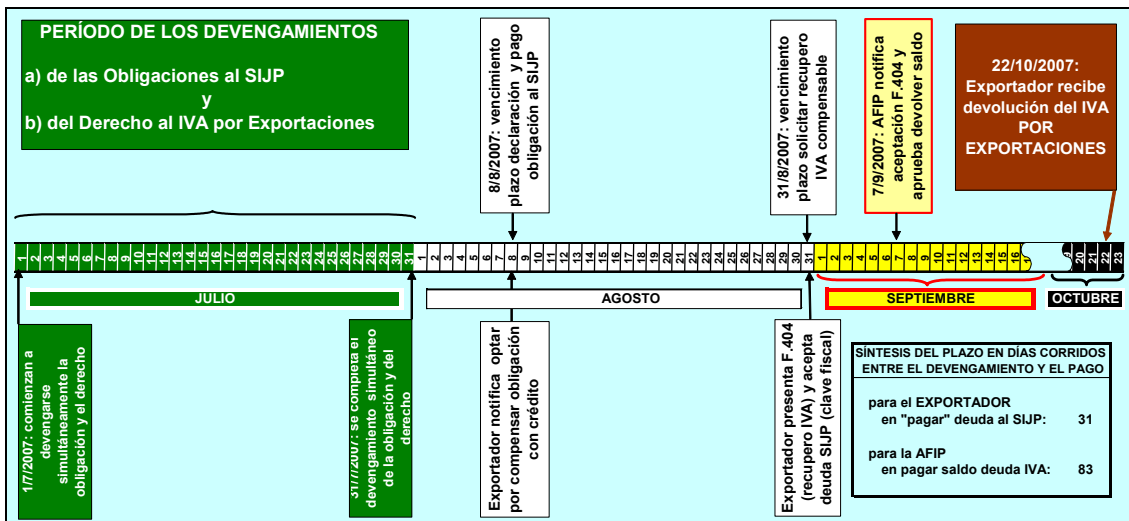
Para ilustrar el planteo con un ejemplo lo más simple posible, desarrollamos seguidamente el caso hipotético –o no tanto- de un exportador que, habiendo hecho uso de la opción de no depositar dentro del plazo general los aportes y contribuciones con destino al SUSS para cancelarlos con el IVA por exportaciones que la AFIP debía devolverle, fue multado por ésta.

### II.1. Antes de liquidar la multa

Supóngase que el período al que se refería la deuda del exportador al SUSS y su crédito de IVA por exportaciones correspondía al mes de julio de 2007, y que los hechos se sucedieron del siguiente modo:

- a) El 8/8/2007 el exportador hace presentación mediante clave fiscal vía Internet de su declaración jurada F.931 de aportes y contribuciones al SUSS y en la misma fecha presenta la solicitud de cancelación de la deuda resultante de \$ 1.000.000 por la vía prevista en el art. 45 inc. b) de la RG.(AFIP)2000 mediante F.206/I (multinota).
- b) El 31/8/07 el exportador hace presentación en la dependencia de la AFIP de la documentación correspondiente a la Solicitud de Devolución de IVA por exportaciones del mismo período (julio de 2007) por \$ 10.000.000, que incluye el F. 404 (Original).
- c) El 31/8/07 el exportador hace “Aceptación de Deuda” por Internet con clave fiscal (normalmente la dependencia de la AFIP al producirse el vencimiento general de esa obligación cuando se presenta la multinota notificando la opción por compensarla carga esa deuda en la cuenta del contribuyente a fin de permitir su visualización y aceptación con la presentación de la solicitud de recupero de IVA por exportaciones).
- d) El 7/9/2007 el exportador se notifica de la Resolución de la AFIP que acepta el pedido de recupero de IVA (“Pro forma de Pago”) correspondiente al mes de julio de 2007, resultando aprobada la devolución del saldo de \$ 9.000.000.
- e) El 22/10/2007 la AFIP efectúa la transferencia bancaria a la cuenta del exportador pagándole los \$ 9.000.000 que le adeudaba.

Gráficamente, puede representarse la secuencia anterior del siguiente modo:



Lo anterior significa:

- A. Que ambas obligaciones, la del exportador de pagar los aportes y contribuciones adeudados por el mes de julio, y la de la AFIP de devolver el IVA adeudado por el mismo mes, completaron su devengamiento en forma simultánea.
- B. Que la situación resultante de la cancelación de una obligación por la otra puede ser enfocada de las siguientes formas:
  - B.1. Ser encuadrada como una “compensación” y por tanto con efecto extintivo total de la obligación menor y hasta su concurrencia en la obligación mayor a partir de la coexistencia de ambas, es decir desde el 31/7/2007 en que completaron su devengamiento.
  - B.2. De no encuadrarse como ese tipo de “compensación” –entendida como cancelatoria-correspondería generar otro tipo de “compensación” –entendida como resarcitoria- por el tiempo que transcurre hasta la cancelación de cada una de ambas obligaciones, para lo cual se deberían computar los plazos corridos a partir del mencionado devengamiento común de ambas obligaciones- hasta:
    - B.2.1. que el exportador cancela su deuda a la AFIP por aporte y contribuciones al SUSS, que en el ejemplo fue de 31 días corridos, y
    - B.2.2. que la AFIP tarda en cancelar su deuda al exportador por IVA de exportación, que en el ejemplo fue de 83 días, y que en el ejemplo representó una “demora” superior a la anterior en 52 días (mayor en un 168%).

Definitivamente, lo que resulta claro de lo hasta aquí dicho, es que en el ejemplo descrito, al no existir incumplimiento a obligación alguna por parte del exportador, mal podría hacérselo pasible de sanción de ningún tipo.

Por lo contrario, sería apropiado que la AFIP, independientemente de “compensar” la deuda al SUSS del exportador con el crédito que le corresponde a éste en concepto de IVA por exportaciones, lo “compense” por la mayor demora a la que somete el cobro de este último.

## II.2. Al liquidar la multa

En el caso ejemplificado la AFIP no enfoca la situación de ninguna de las maneras indicadas. Luego de haber incurrido en una mayor demora para cumplir con el pago del saldo del IVA por exportaciones con respecto al término corrido desde el vencimiento general para depositar los aportes y contribuciones y la fecha de su cancelación, se ocupó de confeccionar una Liquidación de Multa e intimar su pago como si fuera el exportador quien hubiese incurrido en mora.

Según los términos contenidos en esa Liquidación y en la Intimación cursada requiriendo el pago de la multa pretendida, el exportador habría abonado su obligación fuera de término. O sea que la AFIP pasó por alto haber incurrido ella misma en demora mucho mayor en cumplir con su propia obligación de abonar el saldo del IVA adeudado al exportador.

En la liquidación del ejemplo se especifica que la sanción se aplicaba con arreglo a lo previsto en el art. 8° de la Resolución General (AFIP) 1566, calculándola del siguiente modo:

- a) La base de cálculo está dada por la deuda (capital), que en este caso es de \$ 1.000.000.
- b) Se considera que la mora comienza a correr a partir del 8/8/2007 –fecha del vencimiento general- y concluye el 31/8/2007 –fecha de la denominada “aceptación de la deuda”-, o sea que totaliza 16 días hábiles (21 corridos).
- c) El monto de la multa resulta de multiplicar el capital (\$ 1.000.000) por 0,5% = \$ 50.000<sup>(1)</sup>.

Semejante multa equivale a la tasa de interés simple del 86,9% anual, ya que, de acuerdo con fórmula que permite calcularlo se obtiene lo siguiente:

$$i = \frac{I \cdot 365}{C \cdot t} = \frac{\$ 50.000 \times 365}{\$ 1.000.000 \times 21 ds} = 86,9 \%$$

Seguramente como forma de incentivar el pago espontáneo de las obligaciones, la reglamentación establecida por la AFIP contempla reducir la multa a su quinta parte si lo adeudado se paga “con anterioridad a que los aportes y contribuciones adeudados sean intimados”<sup>(2)</sup>, “beneficio” que correspondería otorgar en el caso del ejemplo.

De este modo, la sanción sería de \$ 10.000, lo cual no resulta razonable más allá de la “magnanimidad” que significa su reducción, máxime si se tiene en cuenta que se pretende aplicarla

(1) RG.(AFIP) 1566 art. 8° inc. b): “Mora de entre 11 y 30 días posteriores al plazo de vencimiento general: 5% del total omitido”.

(2) RG.(AFIP) 1566 art. 9° inc. a).

en casos en los cuales hubo por parte del exportador cumplimiento perfecto a la totalidad de los plazos y demás requisitos exigidos por la propia AFIP.

### III. LOS EFECTOS DE LOS PROPIOS ACTOS

Pasemos a mencionar algunas de las razones –no necesariamente todas- por las cuales el exportador no puede ser pasible de sanción alguna cuando su conducta se ha ajustado estricta y puntualmente a las disposiciones legales, e incluso a las normas reglamentarias emitidas por la propia AFIP.

#### III.1. Las falencias de la AFIP al tramitar la solicitud de cancelación (y otras)

Es notorio que si existe alguna responsabilidad por la demora en ser cancelada la obligación cuya mora se pretende imputar al exportador, la misma debe ser atribuida, única y exclusivamente a la propia AFIP.

En este sentido son más que elocuentes:

- a) La simple lectura de la interminable serie de requisitos a los que deben someterse el exportador para obtener el recupero del IVA por exportaciones según la normativa vigente, constituye un primer indicio favorable con respecto a la conducta de quien los cumplió en su totalidad.
- b) En el aspecto sistémico, las incontables fallas que “lucen” los *aplicativos* que la AFIP que sus técnicos nunca terminan de resolver satisfactoriamente, dificultan y a veces obstaculizan el cumplimiento de la ley por parte de los contribuyentes:
  - b.1. tanto el específicamente desarrollado para el recupero de IVA por exportaciones, denominado “IVA - SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO - VERSIÓN 5.0 RELEASE 3”;
  - b.2. como los que conforman el denominado “Servicio de Clave Fiscal” al que necesariamente deben recurrir los exportadores para cancelar la deuda por aportes y contribuciones al SUSS; y
  - b.3. como la mayor parte de los restantes sistemas que tantas quejas suscitan a los usuarios<sup>(3)</sup>.
- c) En lo que hace a la culminación del trámite cuando el exportador supera exitosamente todos los controles, dificultades y obstáculos mencionados, la demora en que incurre normalmente la AFIP en hacer efectiva la “comunicación de pago” que emite el Juez Administrativo según lo previsto en el art. 25 de la Resolución General 2000.

#### III.2. Opción sistémica ≠ “incumplimiento” previo a la cancelación

Ya habíamos señalado que, a través del inc. b) del art. 45 de la mencionada Resolución General 2000 la mismísima AFIP autorizó, expresamente y con todas las palabras, a los exportadores, como alternativa al efectivo pago de los aportes y contribuciones con destino al SUSS a “solicitar que ese Organismo proceda a cancelarlos en su nombre”.

A tal efecto instauró un mecanismo *sui-generis*, que obliga al exportador a declarar hasta el vencimiento fijado para el pago de dicha obligación, que las mismas habrían de ser canceladas del modo allí previsto.

Se trata, *stricto-jure*, de una forma de “compensación” de esa deuda por aportes y contribuciones con destino al SUSS que está a cargo del exportador, con la acreencia que resulta de su derecho al recupero del IVA por las exportaciones correspondientes al mismo período. Sólo que en lugar de así ser reconocido en la confusa terminología utilizada para redactar la mencionada Resolución General, pareciera esconderse la pretensión de mantener la hipótesis de “incumplimiento” que en su momento se había invocado en la vieja Resolución General 200<sup>(4)</sup> para atribuir a la “cancelación” el carácter de una concesión discrecional y graciosa que la AFIP podía dispensar al solicitante.

Debe tenerse muy en cuenta que por aquel entonces no existía ninguna norma positiva<sup>(5)</sup> que hubiese institucionalizado la figura de la cancelación en nombre del empleador deudas líquidas

---

(3) En este aspecto resultan sumamente ilustrativas las Conclusiones de la Comisión N° 3 de las XXXVII Jornadas Tributarias celebradas en Mar del Plata del 28 al 30 de Noviembre de 2007, y más recientemente la postergación en la utilización del sistema de CUENTAS TRIBUTARIAS que, contrariamente a lo dispuesto en el art. 10 de la RG 2381, no estuvo disponible en la fecha establecida (verdadera causa de su postergación como se terminó disponiendo por RG.2406).

(4) BO. 21/9/98, derogada según Biblioteca Electrónica de AFIP.

(5) Tampoco en la reglamentación del régimen de devolución del IVA por exportaciones (RG.AFIP 65 BO.29/12/97).

y exigibles al SUSS con créditos fiscales de ningún tipo. La mencionada Resolución General había creado un mecanismo de ese tipo en el texto de un “convenio” que debía suscribir el exportador.

Vigente ahora la Resolución General 2000, y en particular en los incs. a) y b) del primer párrafo de su art. 45, la situación es diferente. Estando cumplidos por el exportador los requisitos fijados al efecto, no puede considerarse que, al momento de solicitar el recupero del IVA por exportaciones, exista en relación con sus obligaciones previsionales “deuda líquida y exigible” alguna, ni tampoco un previo “incumplimiento de presentación de declaraciones juradas vencidas”.

De ahí que lo establecido en el segundo párrafo del mismo art. 45, en su remisión al art. 16 de la misma Resolución, no pueda interpretarse con otro alcance ni sentido que el referido a la organización sistémica del método adoptado por la AFIP para materializar contablemente la cancelación.

En modo alguno significa que pueda considerarse, específicamente en relación con la deuda por aportes y contribuciones a favor del SUSS, que integra jurídicamente la lista de:

*...incumplimientos de presentación de declaraciones juradas vencidas y/o de la existencia deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales ...*

Pueden sí existir otros “incumplimientos” de ese tipo que, necesariamente deberán ser subsanados por el exportador para obtener el recupero del IVA por exportaciones. Hasta ahí la norma es inobjetable. Lo que resulta inadmisibles es “mezclar” con tales incumplimientos a una deuda cuya cancelación contra aquel recupero ha sido contemplada por la misma Resolución General.

Por tanto, si bien se trata de una “deuda”, la misma no es ni líquida ni exigible al momento de presentarse la solicitud de devolución. Si además se hubieran presentado oportunamente las respectivas declaraciones juradas con especificación de la forma de cancelación adoptada, tampoco existiría incumplimiento en este aspecto.

El hecho de que la AFIP haya integrado a dicha “compensación” dentro del mismo “servicio de clave fiscal” que utiliza para computar otras “detracciones” que debe restar de la “devolución” -incluidas las que corresponden a verdaderos “incumplimientos”- constituye una mera cuestión de diseño del *software* adoptado a tal efecto. Esta circunstancia carece totalmente de relevancia en el plano jurídico-tributario y, con mayor razón, de entidad alguna con implicancia en la configuración de tipo alguno de incumplimiento formal o sustancial.

Asociar actualmente la opción por cancelar las obligaciones al SUSS con el IVA por exportaciones que la AFIP debe devolver por el mismo período, como si se estuviera en presencia de un “incumplimiento”, constituye un subterfugio al que parecieran querer recurrir ciertos funcionarios en un intento por negar lo que, por otro lado la AFIP ha aceptado: la legitimidad de “compensar” créditos impositivos del IVA a favor de los exportadores con deudas de los mismos por aportes y contribuciones al SUSS.

### **III.3. La forma de “compensación” institucionalizada por la AFIP**

Si bien nuestra Corte Suprema en algunos de sus pronunciamientos<sup>(6)</sup> resolvió que no resultan compensables las obligaciones de la seguridad social con los saldos de impuestos a favor de los contribuyentes, lo cierto es que se trataba de situaciones nada parecidas a la que aquí se examina.

Por de pronto en aquella época la propia Administración no había institucionalizado –como ahora sí lo hizo- la figura de la “cancelación en nombre del exportador solicitante las deudas por aportes y contribuciones con destino al Sistema Unico de Seguridad Social”, la que actualmente integra el Derecho Positivo a través de la reglamentación establecida por la AFIP mediante su Resolución General 2000.

Tampoco en aquellos casos los saldos a favor que se pretendía compensar constituían créditos fiscales de IVA por exportaciones que la AFIP está obligada a devolver. Incluso en una de las causas la compensación había sido planteada como defensa en una ejecución fiscal siendo que esa forma de cancelación de la obligación no está entre las taxativamente previstas como oponibles en un juicio sumarísimo de esas características, ya que su examen requiere un marco procedimental amplio que allí no se daba.

Por otra parte, y contrariamente a lo que suelen argumentar algunos funcionarios imbuidos de un criterio restrictivo digno de mejor causa, la “compensación” como forma de extinción está

---

(6) “Urquía Peretti S.A.” fallos 322:2189 (16/9/99) y “Signus Electronica S.A.” fallos 321:2103 (25/4/2000).

expresamente contemplada en el art. 27 de la Ley 11.683. Corresponde poner de relieve que, justamente, integra el conjunto de las normas impositivas que resultan igualmente aplicables a la Seguridad Social, por así haberlo dispuesto el Decreto 507/93 en su art. 22<sup>(7)</sup>.

Como bien lo ha dicho la Justicia<sup>(8)</sup>:

*... si los poderes otorgados a la AFIP, tipifican la vinculación Fisco-Contribuyente como una "relación de poder", abandonándose de hecho la relación que somete a ambos sujetos por igual, a la ley y al derecho, ello, sin mas, ataca el principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la Constitución...*

En esta línea de razonamiento, seguramente lo más importante es tener muy en cuenta el marco legal que regula el instituto de la "compensación", que es, justamente, lo que se establece en el segundo párrafo de dicho art. 22, al disponer que los contribuyentes no podrán compensar "sin la conformidad" de la AFIP.

Contrario-sensu, la norma está diciendo que "con la conformidad de la AFIP los contribuyentes pueden compensar", máxime:

- a) cuando es la propia AFIP la que instituye dicho mecanismo especial para cancelar obligaciones del exportador al SUSS con el IVA por exportaciones a su favor;
- b) cuando es la propia AFIP la que permite solicitar esa forma de cancelación como alternativa opcional al depósito de los aportes y contribuciones;
- c) cuando es la propia AFIP la que incorpora la deuda que se solicita cancelar en su página web de internet, y
- d) cuando es la propia AFIP la que requiere al exportador preste "conformidad" a dicha deuda.

En otras palabras: en este caso se trata de un régimen de compensación especial, *sui-generis*, creado por la propia Administración con una finalidad superior de política económica tendiente a que la tramitación de los recuperos no constituya un obstáculo que afecte o perjudique a la actividad exportadora del país.

Lo cierto, más allá de sutilezas terminológicas o de sofisticadas caracterizaciones jurídicas, es que la realidad contundente de los hechos se ha impuesto por sobre los artificios utilizados para disimularla. Esa realidad ha determinado que las necesidades del comercio exterior de nuestro país prevalecieran y se impusieran a ciertos criterios que obstaculizaban las exportaciones tan necesarias para el desarrollo económico nacional.

Fueron esas razones y no otras las que llevaron a que la AFIP haya aceptado que los exportadores puedan, en la realidad de los hechos, "compensar" sus obligaciones por aportes y contribuciones al SUSS contra los créditos por recuperos de IVA por exportaciones.

Y no sólo eso, sino que esas "compensaciones" formaran parte de uno de los dispositivos más importantes en lo que hace a la intervención de ese Organismo en materia de exportaciones.

Nos referimos a la Resolución General 2000 reglamentaria del art. 43 de la Ley del IVA que reglamenta el régimen de recupero de dicho gravamen al que tienen derecho los exportadores, y que hoy por hoy representa uno de los aspectos más trascendentes de la legislación impositiva que se aplica en casi todos los países del mundo en lo referido al comercio internacional.

Lo importante de todo esto a los efectos de la cuestión que aquí tratamos, es que esa "compensación" no solamente es tal desde el punto de vista de la "realidad económica" sino que además reúne todas las características que definen a dicho instituto según el Código Civil.

La confusa terminología utilizada en el texto de la mencionada Resolución General para regular esta forma de "compensación", parecería disfrazar su verdadera naturaleza, como si los redactores de la norma procuraran mostrarla como otra especie de medio de extinción de la obligación por aportes y contribuciones al SUSS.

Ello explicaría que se contemple, como alternativa al efectivo pago, la posibilidad de que el exportador solicite a la AFIP "cancelarlos en su nombre" (en nombre del exportador y con cargo a la devolución del IVA a su favor por las exportaciones del mismo período).

Se trata, ni más ni menos, que de una aplicación de la figura contemplada en el art. 818 de dicho Código, donde se la caracteriza en los siguientes términos:

---

(7) Se trata de la posición sostenida con excelente fundamentación por José R. D'Agostino en su artículo titulado "Compensación de impuestos con recursos de la Seguridad Social" publicado en Ambito Financiero Suplemento Fiscal del 18/12/2007.

(8) Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes en "DGI c. Atalanta S.A." 20/11/2001.

*Art. 818.- La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir.*

No puede haber duda alguna. La figura de la “cancelación en su nombre” encaja a la perfección en el instituto jurídico de la “compensación” toda vez que:

- a) Ocurre entre dos personas que actúan por derecho propio: el Fisco por un lado y el exportador por el otro.
- b) Ambos reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente. La causa de la deuda del exportador está dada por su obligación como empleador ante el SUSS que integra el Estado Nacional, mientras que la causa de su acreencia y la correlativa deuda del Fisco del Estado Nacional está dada por el derecho a obtener el recupero del IVA por sus exportaciones.
- c) El efecto consiste en extinguir ambas deudas desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir.

Esto último impide terminantemente que, en la medida en que haya derecho a la “compensación”, puedan generarse intereses u otro tipo de cargos en contra una de las partes, máxime si ha cumplido con los requisitos exigidos para hacerla procedente. Con mucha mayor razón que pueda considerársela incurso en incumplimiento o mora a partir del momento de haberse devengado –comenzado a existir- el derecho a su favor. Salvo con respecto a la parte no compensada si su cancelación se demora más allá de lo que corresponda.

En el caso del exportador, el derecho a su favor está dado por el IVA que el Estado Nacional debe devolverle. De ahí que, en la medida en que éste sea anterior o contemporáneo a la obligación de ingresar los aportes y contribuciones al SUSS, y que el importe de éstos era menor, la “compensación” debe ser reconocida con efecto cancelatorio sobre la totalidad de su importe, cada vez que el exportador haya dado estricto y puntual cumplimiento a todas las obligaciones que el régimen de recupero del IVA por exportaciones pone a su cargo.

#### **III.4. Las futuras formas de “compensación”**

No se agota en el mecanismo instituido a través del inc. b) del primer párrafo del art. 45 de la Resolución General 2000, el reconocimiento que la propia AFIP hace de su obligación en cuanto a reconocer que debe recurrir a la “compensación” cuando un contribuyente reúne, al mismo tiempo, la calidad de acreedor y deudor con respecto a los regímenes que tiene a su cargo.

Fue así que recientemente emitió su Resolución General N° 2381 destinada a instrumentar un nuevo sistema de “Cuentas Tributarias” para los contribuyentes.

Según su art. 1° este sistema, entre otros aspectos, tendrá por finalidad:

*... registrar y brindar información relativa a los créditos a favor de los contribuyentes y/o responsables y a los débitos a favor del Fisco, emergentes de las obligaciones aduaneras, impositivas y previsionales ...*

Además especifica que incluirá también

*... las transacciones y acciones actualmente habilitadas y las que se habiliten en el futuro al contribuyente (v.g. solicitudes de compensación, de reimputación, de transferencia y de devolución de tributos, entre otras) en el sistema “Cuentas Tributarias”.*

Agregado este novísimo dispositivo que recién ahora está en vías de implementar, la AFIP mal podría ir contra sus propios actos, ya plasmados en las disposiciones de las Resoluciones Generales que hemos citado.

A través de sus propias disposiciones la AFIP ya ha consagrado y sigue consagrando la viabilidad de la “compensación”, incluso entre créditos impositivos de los contribuyentes y obligaciones de los mismos al SUSS.

#### **III.5. La doctrina de los actos propios**

La teoría de los actos propios informa un principio de derecho que impide a un sujeto colocarse en un proceso judicial en contradicción con su anterior conducta, para así impedir el obrar incoherente que lesiona la confianza suscitada en la otra parte de la relación e impone a los sujetos un comportamiento probado en las relaciones jurídicas.

Según nuestra Corte Suprema<sup>(9)</sup>

*Nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos ejerciendo una conducta incompatible con una anterior, deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz.*

No nos parece necesario mayor abundamiento sobre este enfoque jurídico de lo que, a nuestro entender, constituye un imperativo básico de la ética y también de la política. Debería considerarse directamente impensable que un Organismo del Estado pretenda sancionar a los particulares que no hacen otra cosa que cumplir con las normas que les impone. Particularmente cuando de lo que se trata es del plazo dentro del cual deben cumplir con sus obligaciones, y es el propio Estado quien incurre en las mayores demoras.

### **III.6. El carácter tributario de las obligaciones previsionales**

Por si fuera necesario un argumento adicional para rebatir la pretendida sacralización de las obligaciones al SUSS, que para ciertos funcionarios impediría relacionarlas con lo específicamente impositivo, agregamos que en el plano doctrinario hay pleno consenso en cuanto a considerar a las obligaciones previsionales como prestaciones de carácter tributario a cargo del empleador. Más aún, es prácticamente unánime esa caracterización sobre la base de la obligatoriedad que imponen las normas que las establecen y regulan.

En uno de los más recientes aportes, su autor que además de un referente académico de primer nivel acredita importantísimos antecedentes de actuación como funcionario en el ámbito de la Seguridad Social, Daniel Guillermo Pérez<sup>(10)</sup>, puede leerse lo siguiente:

*... las cotizaciones destinadas a los distintos subsistemas de la seguridad social fueron siempre exigidas por el Estado en virtud de su imperium y administradas por el mismo Estado.*

*... no existen razones para considerar a las cotizaciones de la seguridad social alejadas o divorciadas de la naturaleza tributaria.*

En otras palabras: las obligaciones por aportes y contribuciones con destino al SUSS, por el hecho de constituir recursos con ese destino, no se diferencian en lo sustancial de otros tributos como los impuestos que, en mayor o menor medida, también proveen de recursos a ese Sistema. Se trata, en todo caso de "especies" de un único "genero" representado en este caso por el conjunto de los recursos de nuestro sistema tributario nacional.

## **IV. LAS CONCLUSIONES**

A la luz de lo hasta aquí dicho, nos consideramos en condiciones de formular las siguientes conclusiones:

- a) No puede ser sancionado el exportador que cumplió *in-totum*, en término y estrictamente, con las normas establecidas en la Resolución General (AFIP) 2000, particularmente en lo referido al régimen de cancelación de sus obligaciones por aportes y contribuciones al SUSS con su crédito por recupero del IVA por exportaciones.
- b) No es propio de una relación de derecho entre el Fisco y los contribuyentes, que la AFIP demore arbitrariamente, o por razones sistémicas, burocráticas o financieras, el cumplimiento de la "comunicación de pago". Una vez superados los rigurosos controles establecidos, al ser emitida por Juez Administrativo con arreglo a dicha Resolución General, debe ser cumplida de inmediato o compensarse adecuadamente la demora en el pago.
- c) Se hace evidente cada vez más que el nivel de calidad de los *aplicativos* y de buena parte de los sistemas informáticos de la AFIP no está a la altura del merecido prestigio que dicho Organismo se ha ganado a través de su exitosa gestión de los últimos años.

---

(9) Fallos 294:200, considerando 6 y sus citas, CSJN Comp. N° 291 XX, "in re" "Mercedes Benz Argentina c. Domini, Eduardo" 1/10/85.

(10) En "Procedimiento Tributario. Recursos de la Seguridad Social Ed. Errepar 2006 Tomo I pág.20.