administrativas o judiciales que eventualmente recaigan sobre la deuda por recursos de la Seguridad Social.

El Periódico Económico Tributario del 15 de julio de 1994 recogió un interesante comentario de Leonardo Lew sobre este tema donde se hacía referencia a la Instrucción General de la D.G.I. 13/93 del 22/7/93 informándole a las Agencias y Distritos las condiciones que deberían cumplirse para el envío de esa comunicación a los Bancos.

Tanto la jurisprudencia como la doctrina no han analizado, porque no fue tema de debate, si la D.G.I., como lo hace, invocando las leyes 14.499 y 18.214, está facultada para **ordenar** la inhibición de créditos, utilizando en esos procedimientos también una Circular del Banco Central 1703 del 31/8/84.

to. Ante ellas, según el art. 12 de la Ley 14.499 y la Ley 18.214, los beneficiarios del crédito debían presentar una **certificación** de no adeudar a las cajas nacionales de previsión, salvo que el préstamo se hubiera solicitado para abonar aportes y contribuciones. Esa **"certificación"** podía sustituirse con una **"declaración jurada"** de inexistencia de deuda previsional intervenida por la Caja respectiva. Por otra parte, también la Comunicación del Banco Central 1703 nada aporta para otorgarle competencia a la D.G.I., ya que sólo se limita a comunicar, a las entidades financieras, que rigen las disposiciones que las obliga a adoptar, en **"forma previa"** antes del otorgamiento de créditos los recaudos de la mencionada Ley 14.499 art. 12º y Ley 18.214.

¿Puede entonces la D.G.I. invocar esta normas para arrogarse el

surge es el ejercicio de una facultad que las leyes invocadas 14.499 y 18.214 no le otorgan .

Nunca, ya sea estando en discusión o firme la deuda por recursos de la seguridad social la D.G.I. podrá disponer el decaimiento de créditos otorgados o la negación de créditos a otorgar.

Los excesos no pueden ampararse en la invocación de leyes que no los subsanan. Por otra parte, se tratan de gravísimas medidas económicas que atentan contra la propia vida comercial o económica de los empleadores que si merecen ser establecidas como sanción, por la **"falsedad"** de las declaraciones o certificaciones, ante los organismos únicos facultados por las leyes: los Bancos y Entidades Financieras, deberá serlo respetando el principio de legalidad.

1. La Ley 20.680, conocida como Ley de Abastecimiento, fue sancionada el 20 de junio de 1974 y publicada en el Boletín Oficial el día 25 de julio de 1974, en el marco de una política una política marcadamente intervencionista del Estado que, a través de dicho dispositivo legal, pretendió controlar las regulaciones sobre precios máximos, márgenes de utilidad y otras referidas a los diversos procesos económicos.

Mediante el Dto. 2284/91 (B.O. 1/11/91), el Poder Ejecutivo se autolimita, suspendiendo el ejercicio de las facultades otorgadas por la Ley 20.680, con excepción de las previstas en el art. 2º inc. c), con lo que continúan en vigencia, para tal supuesto, las normas sobre procedimientos, recursos y prescripción dispuestas en la ley citada.

mento equivalente ajustados a las disposiciones de la R.G 3118 (D.G.I.) o de la que lo reemplace en lo sucesivo.

2. La Ley de Abastecimiento tuvo por objeto luchar contra el desabastecimiento operado a la sazón en esa trágica época de nuestra historia y no reprimir infracciones de tipo tributario cuyo contralor exclusivo debe quedar a cargo de la Dirección General Impositiva, para lo cual la Ley 11.683 ha previsto expresamente mecanismos sancionatorios y represivos para las infracciones que de ella se cometan.

La competencia de la D.G.I. para la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo, y de las potestades sancionatorias

(Continúa en pág. 5)

LA COMPENSACION DE OBLIGACIONES IMPOSITIVAS Y PREVISIONALES

Por Jorge E. Tisocco (*)

Temario: 1. El Tema. 2. La Compensación. Análisis del Instituto desde el Derecho Civil. 2.1 Concepto. 2.2 Clasificación. 2.3 Requisitos de la compensación. 2.4 Obligaciones no compensables. 2.5 Efectos de la compensación. 2.6 Imputación de la compensación. 3. La compensación en materia tributaria. 4. Competencia de la Dirección General Impositiva en materia de recursos de la seguridad social. El decreto 507/93. 5. La resolución general 3795. 6. Naturaleza de los

(*) Trabajo presentado para la Carrera de Posgrado de Especialización en Tributación, Universidad de Buenos Aires, Módulo 7, Procedimiento Tributario, Prof. Titular Dr. Jorge Damarco, Buenos Aires, agosto de 1994.

(Continúa en pág. 2)

REPLICA A UNA PROPUESTA

Por Cristian E. Fabris

Las presentes líneas tienen por finalidad expresar mi opinión sobre una consideración y una de las propuestas que efectúa el Dr. Pereira Torres, en el artículo denominado "La Ley Penal Tributaria y la Necesidad de su Reforma" que fuera publicado en el Periódico Económico Tributario Nro. 69 del 15/9/94.

Considero que las mismas son a todas luces inaceptables y conllevan un grado de autoritarismo ajeno al

(Continúa en pág. 2)

Entre los días 3 y 5 de noviembre se llevarán a cabo en Mar del Plata las XXIV Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. **(Ver pág. 14)**

Indice

	Pág.
DOCTRINA	
La incompetencia de la D. G. I. para ordenar a los bancos la inhibición de créditos otorgados. Por Susana Camila Navarrine.	1
La compensación de obligaciones impositivas y previsionales. Por Jorge E. Tisocco.	1
Reflexiones en torno a la aplicación de la Ley de Abastecimiento en el ámbito del Derecho Tributario.	1
Réplica a una Propuesta. Por Cristian E. Fabris.	1
LA ACTUALIDAD EN LA JURISPRUDENCIA	
Casos de Jurisprudencia. Por Sara Diana Telias.	5
Doctrina Jurisprudencial. Por Teresa Gómez y Daniel Malvestiti.	8
Jurisprudencia Destacada.	10
INFORMACION ANTICIPADA	
Novedades Legislativas.	12
MERCOSUR	
Diagnóstico de los Diagnósticos. Por Rodolfo R. Rúa Boiero.	20
PRACTICA PROFESIONAL	
Impuesto al valor agregado. Nuevo régimen de exclusión total o parcial de retenciones. Por Marcelo E. Delfino.	12
ESTADISTICAS E INDICES	
Coeficientes y tablas impositivas. Por Omar Pantanali y Adriana P. M. Diéguez.	14
Coeficientes de actualización según índices de precios.	16
Laborales y previsionales.	

LA COMPENSACION DE ...

(Viene de pág. 1)

recursos de la seguridad social.
7. Conclusiones.

1. El Tema.

Como es de conocimiento público, a partir de marzo de 1993 el Poder Ejecutivo a través del decreto 507/93 ha puesto en manos de la Dirección General Impositiva la recaudación, fiscalización y ejecución fiscal de los recursos de la seguridad social.

Este paso dado por el gobierno resulta por demás razonable atento a las similitudes que existen entre los recursos de la seguridad social y los demás impuestos hasta ahora administrados por la Dirección General Impositiva. En efecto, tal como analizaremos en este trabajo, no caben dudas de que los recursos de la seguridad social son verdaderos gravámenes. Estas características comunes, sumadas a otras similitudes como el hecho de alcanzar a un mismo universo de contribuyentes, elementos comunes en la base imponible, misma metodología de determinación, un mismo régimen penal aplicable (Ley 23.771), y a partir de ahora un mismo organismo de aplicación hacían necesario el establecimiento de un único procedimiento.

Con dicha finalidad se dicta el decreto 507/93 (B.O. 25/3/93), pero con serias inconsistencias derivadas de una aplicación "parcial" de la Ley 11.683. Consecuencia lógica y previsible de esta parcialidad es la aparición de lagunas legislativas que finalmente son solucionadas por la Administración de un modo imperfecto.

Este ha sido el caso de la compensación de deudas previsionales con saldos a favor del contribuyente originados en gravámenes administrados por la Dirección General Impositiva.

Con el dictado de la Resolución General 3795/94 (B.O. 8/2/94) la dirección reglamenta, en uso de las facultades que le otorga el decreto 507/93, el modo en que habrán de compensarse las obligaciones previsionales en aquellos casos en que se presenten saldos a favor del contribuyente originados en otros impuestos regidos por la Ley 11.683. Como veremos esta reglamentación se hace de un modo completamente discrecional y ciertamente alejado del respecto a los principios básicos que gobiernan la tributación.

2. La compensación. Análisis del instituto desde el derecho civil.

2.1 Concepto.

La compensación es la neutralización de dos obligaciones recíprocas (1). Se verifica cuando dos personas por derecho propio reúnen la calidad de deudor y acreedor. En estos casos, la compensación extingue con fuerza de pago ambas obligaciones, hasta donde alcance la menor y desde el momento en que comenzaron a coexistir (C.C. art. 818).

La compensación representa de este modo, un medio ágil y expeditivo para dar fin a las obligaciones, por cuanto hace innecesario el doble cumplimiento derivado de obligaciones cruzadas, evitando mayores costos y dilaciones para ambos sujetos.

2.2 Clasificación.

Pueden distinguirse diferentes clases de compensación:

a) Compensación voluntaria.

La compensación voluntaria no surge de la ley, sino de un acuerdo de las partes, que libremente establecen cual ha de ser el alcance y la forma en que habrá de instrumentarse, dentro del marco de una relación de tipo contractual.

b) Compensación legal.

Se rige en función de lo dispuesto por la ley (ministerio legis). Es la compensación a que se refiere el Código Civil en sus artículos 818 a 831.

c) Compensación facultativa.

Es aquella que depende de la voluntad de una sola de las partes.

d) Compensación judicial.

Es la que surge de una sentencia, cuando el juez admite una reconvención opuesta por el demandado.

En este sentido, digamos que este tipo de compensación carece de autonomía, ya que encuentra su origen en una compensación legal que el juez reconoce como derecho en un caso determinado. En efecto, los jueces no pueden declarar de oficio la compensación, la que sólo compete a las partes, quienes podrán optar por ejercerla o bien por mantener la independencia de las obligaciones.

e) Compensación automática.

Es una modalidad eventualmente prevista en la ley, que funciona independientemente de lo alegado por las partes, del monto y caracteres de las obligaciones que se compensan.

2.3 Requisitos de la compensación.

La compensación legal exige la verificación de ciertos presupuestos, según surge de lo normado por el Código Civil.

a) Reciprocidad.

Es necesario que las obligaciones sean recíprocas, esto es, que ambas partes reúnan recíprocamente la condición de acreedor y deudor.

b) Fungibilidad.

Es requisito que la cosa debida por una de las partes pueda ser dada en pago de lo debido por la otra (C.C. art. 819). En este sentido, ambas deudas deben referirse a prestaciones de cosas fungibles entre sí. Esta situación se verifica claramente, entre otros casos, cuando ambas obligaciones consisten en la entrega de una suma de dinero.

c) Exigibilidad.

Ambas obligaciones deben ser exigibles, de plazo vencido, o siendo condicionales debe haberse cumplido la condición respectiva (C.C. art. 819).

Este es uno de los requisitos esenciales de la compensación legal. En efecto, si una de las obligaciones está pendiente de plazo o depende de una condición suspensiva aún no realizada, la compensación solo será posible si la parte a quien favorece el plazo o la condición renuncia a estos derechos, tornando de este modo exigible la respectiva obligación.

d) Liquidez.

Ambas obligaciones deben ser líquidas, es decir que debe tratarse de obligaciones cuantificadas en lo que hace a su monto (C.C. art. 819).

e) Disponibilidad.

Es necesario que ambas obligaciones sean expeditas, esto es que no exista un tercero que pudiera oponerse legítimamente al pago (C.C. art. 822).

Para finalizar, digamos que para que la compensación se materialice no es requisito necesario que el crédito que se opone en compensación sea reconocido por la otra parte. Si el crédito resulta controvertido deberá tramitarse el incidente respectivo a los fines de dirimir respecto de su existencia.

2.4 Obligaciones no compensables.

El Código Civil establece ciertos casos en donde no resulta aplicable la compensación, entre otros los créditos del Estado por impuestos o provenientes de la enajenación de sus bienes, la obligación de devolver un depósito irregular, los créditos por alimentos, etc.

2.5 Efectos de la compensación.

La compensación extingue ambas obligaciones desde el tiempo en que comenzaron a coexistir y hasta donde alcance la menor. Los efectos operan de pleno derecho, vale decir que los jueces no pueden declararla de oficio, sino que debe ser alegada por la parte que se crea con derecho a ella.

Consecuencia directa del efecto extintivo de la compensación, es que cesa el curso de los intereses desde el momento de la coexistencia de ambas obligaciones, así como la prescripción que hubiere estado en curso. Ambos elementos seguirán presentes sólo en relación al excedente no compensado.

(1) Seguimos en este análisis a Llambías, Jorge Joaquín; "Manual de Derecho Civil"; novena edición actualizada; Ed. Perrot; Buenos Aires, 1990; pg. 476 y sgtes.

REPLICA A UNA ...

(Viene de pág. 1)

economía y del contexto socioeconómico en que se expresan.

penales están investidos de mayor poder, no es serio y traslucе la confesión de impotencia no imputable al Código Procesal.

El poder penal no puede estar en manos de funcionarios administrativos, la Constitución Nacional y cualquier código procesal lo prohíbe.

2.6 Imputación de la compensación.

Cuando se trate de créditos que han llegado a ser compensables en distintas fechas, se extinguirán aquellos que primero hayan reunido los requisitos legales para producir esa consecuencia.

En aquellos casos de créditos que hubieren reunido los requisitos exigidos para ser compensables en forma simultánea, serán de aplicación las normas que regulan la imputación al pago. En este sentido, el pago podrá ser imputado según el siguiente orden de prelación: a) por el deudor; b) por el acreedor y c) por la ley.

El deudor puede, al tiempo de hacer el pago, ejercer la facultad de imputar el mismo (C.C. art. 773). Pasada esa oportunidad el pago se imputará a la obligación indicada por el acreedor, o en su defecto por la ley.

3. La compensación en materia tributaria.

La Ley 11.683 modifica la precepto contenida en el artículo 823, inciso 1, del Código Civil, al legislar en sus artículos 35 y 36 el instituto de la compensación.

En este sentido, el artículo 35 plantea la posibilidad de que el Fisco compense de oficio saldos acreedores del contribuyente con deudas o saldos deudores determinados por la Dirección o por el propio responsable. La compensación será posible aún cuando los saldos deudores y acreedores se originen en distintos impuestos, siempre y cuando se trate de períodos no prescriptos, y se cumplan las condiciones establecidas por el Código Civil y analizadas en el punto 2.3 precedente. A su vez el artículo 36 abre el camino de la compensación a solicitud del interesado.

De este modo, puede decirse que la facultad otorgada al Fisco no es discrecional, dado que los contribuyentes adquieren el derecho de solicitar la compensación cuando interese a su patrimonio (2).

Cabe preguntarse acerca de los motivos que han llevado al legislador a un apartamiento de las preceptivas civilistas en materia de compensación de obligaciones entre el Estado y los contribuyentes. Digamos que lo contrario significaría una contradicción al concepto de economicidad (3). En efecto, todo sistema fiscal debe diseñarse de modo tal que los costos derivados de su funcionamiento no excedan lo razonable para atender los fines de política económica y social de la tributación.

En este sentido, la compensación es una herramienta que permite un modo ágil y económico de dar fin a obligaciones cruzadas, evitando mayores costos para ambas partes (tanto para el Fisco, como los contribuyentes) derivados del doble cumplimiento que implicaría la ausencia de un instituto como el de la compensación.

La Dirección General Impositiva ha dictado diversas resoluciones, reglamentando los aspectos formales en lo que hace a la instrumentación de la compensación, y en algunos casos limitando la posibilidad de compensar determinados saldos. En tal sentido, se ha dictado las resoluciones generales 933, 2223 y 2542, esta última vigente en la actualidad desde el 1/6/85. Estas disposiciones contradicen el art. 36 de la Ley 11.683 que no establece limitación alguna en este sentido. De este modo se excluyen del régimen reglamentado por la resolución 2542 aquellos saldos a favor del contribuyente que cuenten con un régimen específico en materia de compensaciones o los resultantes de declaraciones juradas anuales que se imputen en la forma y oportunidad previstas por el artículo 34, primer párrafo "in fine" de la Ley 11.683.

Siguiendo a Giuliani Fonrouge, digamos que la compensación es un derecho inalienable del contribuyente o responsable, que no puede limitarse o cercenarse por vía administrativa (4).

En este orden de ideas, no debe dejar de señalarse que tal como lo plantea Jarach (5), la relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no de poder. En este sentido, y siguiendo al mencionado autor, el poder de imperio del Estado se agota al momento mismo en que el Congreso sanciona las normas sustantivas que establecen los presupuestos esenciales de la obligación tributaria. A partir de allí nace un vínculo obligacional de carácter personal y obligacional, que comprende obligaciones y derechos del Estado hacia los particulares y viceversa.

En orden a esta preceptiva, se reconoce en el principio de legalidad un vallar insuperable al avance del Estado sobre el patrimonio de los particulares. De este modo, las leyes deben ser claras y precisas en la definición de los hechos imponibles en sus aspectos subjetivos, objetivos, cuantitativos y temporales.

Consecuencia obligada de esta concepción es que el Estado sólo debe cobrar los tributos previstos en la ley, evitando a través de facultades reglamentarias el establecimiento de mayores cargas que originen un exceso en las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos. Este es el caso de los diversos regímenes de retención y percepción que originan en la actualidad la mayor parte de los saldos a favor de los contribuyentes. Parece razonable que estos excesos sean corregidos a través de mecanismos que permitan restablecer las condiciones previstas por el legislador en lo que hace a la cuantía de las obligaciones que deben soportar los particulares. Esta posibilidad es dable encontrarla en los mecanismos de la compensación y la repetición de los pagos indebidos.

Continuando con esta línea argumental, digamos que hay innegables similitudes entre la figura de la compensación y la devolución de tributos. Se ha dicho que "la compensación es una de las variantes que puede adoptar la devolución" (6).

Al referirse a la figura de la devolución de impuestos, Jarach señala que no se trata de una institución del derecho procesal cuyos fundamentos se encuentren en el derecho civil, sino que estamos ante una relación de carácter sustantivo tributario basado en el principio de legalidad. "El contribuyente sólo debe en concepto de impuesto lo que la ley ha establecido...". "Si alguien ha pagado una cantidad distinta de la que la ley impone..., en virtud de un corolario del mismo principio de legalidad, surge para el Estado la obligación de devolver y nace, para el que ha pagado, el derecho creditorio para repetir lo indebido". (7)

Si analizamos el modo en que se ha reglamentado el instituto de la compensación, vemos cierta contradicción con los principios precedentemente planteados. La primera contradicción radica en el establecimiento a través de las resoluciones del organismo administrador de mayores cargas de las que la ley prevé. Esta práctica se contrapone al principio de legalidad. La segunda contradicción tiene que ver con el uso discrecional que hace el Fisco de la compensación, lo cual puede verse con claridad en las resoluciones que reglamentan este mecanismo de extinción de las obligaciones, en especial en la R.G. 3795 que analizaremos en los punto siguientes. Si aceptamos la idea de Jarach en el sentido de que la regulación jurídico tributaria es una relación de derecho, no existe lugar para discrecionalidades en favor del acreedor o deudor, así como tampoco supremacía de una de las partes sobre la otra. En este sentido, no parece válido el uso de la compensación facultativa de una de las partes (en este caso el Estado) quien estaría en condiciones de hacer uso de este instituto en la forma que más convenga a sus intereses.

En resumen, digamos que si aceptáramos (como parece ser la tendencia actual) el establecimiento de mayores cargas a través de normas emanadas de la propia administración, parece justo y por demás razonable el funcionamiento adecuado de mecanismos que moderen esta desigualdad de fuerzas. En este sentido podemos encontrar en la devolución y compensación de tributos los mecanismos idóneos para restablecer la igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria.

En cuanto a la posibilidad de aplicar la compensación en materia de obligaciones previsionales, cuando los saldos a favor del contribuyente tengan su origen en otros gravámenes administrados por la D.G.I., cabe transcribir la disposición del art. 48 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que dice:

"Se compensarán de oficio o a petición de parte los créditos líquidos exigibles del contribuyente por concepto de tributos, con las deudas tributarias liquidadas por aquél y no observadas, o con las liquidadas de oficio, referentes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, **siempre que sean administrados por el mismo órgano administrativo**" (8).

4. Competencia de la Dirección General Impositiva en materia de Recursos de la Seguridad Social. El decreto 507/93.

Esta norma tiene por finalidad el establecimiento de la competencia de la Dirección General Impositiva en materia de recursos de la seguridad social. Su análisis resulta sumamente útil a los fines de este trabajo. En efecto, ya en los considerandos podemos encontrar conceptos que pueden aportar alguna luz a los interrogantes que se plantean en torno a la posibilidad de compensación de saldos impositivos con obligaciones previsionales.

De los considerandos tercero y cuarto, surge la intención de asignar a la D. G. I. amplia competencia en esta área. Se mencionan las funciones de recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social.

El considerando quinto nos introduce al tema de la naturaleza de los recursos de la seguridad social (sobre el cual volveremos en los puntos siguientes). En este sentido señala que "tanto la materia imponible cuanto los sujetos pasivos administrados por ambas reparticiones, presentan caracteres comunes que requieren superar la división de competencias y de organización existentes".

Esta idea estaría confirmando el carácter de recursos tributarios (independientemente de tratarse de recursos con asignación específica) de los recursos de la seguridad social.

El considerando sexto nos introduce a otro concepto que ya mencionáramos al analizar el instituto de la compensación: el concepto de economicidad. En este orden de ideas señala el considerando sexto "que se impone entonces una unificación de las actividades que elimine la atomización de esfuerzos y asegure el máximo aprovechamiento de los recursos disponibles, lo que redundará en un mejor resultado de la actividad administrativo-tributaria y en una simplificación de la gestión de los contribuyentes, los que deberán relacionarse con una sola oficina y ajustarse a un único procedimiento".

Es importante destacar la mención a un "único procedimiento" a que hace referencia el considerando sexto, lo cual puede tomarse como un argumento más en favor de la compensación.

El considerando séptimo no hace más que reafirmar estas ideas, planteando la identidad de sujetos que se presenta entre los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado, y las contribuciones al sistema de la seguridad social. A su vez, "los sueldos pagados y los percibidos forman parte del balance impositivo para la determinación de los impuestos directos, mientras que las remuneraciones erogadas, junto con la utilidad, conforman la base imponible del impuesto indirecto que más aporta a la recaudación".

El considerando décimo habla de la necesidad de utilizar "parcialmente" los procedimientos de la Ley 11.683, lo cual parece una contradicción luego de lo expuesto en los considerandos anteriores. En efecto, puede apreciarse como el Poder Ejecutivo de un modo discrecional descarta la aplicación de aquellos artículos que no favorecerían al Fisco en su relación con los particulares. Esto configura una violación al principio de igualdad concebido como una prerrogativa para el legislador, en el sentido de que la ley debe ser igualitaria en su contenido. Nos referimos a lo que Valdes Costa denomina "igualdad en la ley" (9).

Los artículos de la Ley 11.683 que serían aplicables en materia de recursos de la seguridad social son los siguientes:

a) Los que se refieren a facultades y deberes del director general, esto es los artículos 6, 7, 8, 9 y 10.

b) En lo relativo al domicilio de los responsables, resultan aplicables las disposiciones del artículo 13.

c) La determinación y percepción de los recursos de la seguridad social se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables. En lo que hace a la verificación de las mismas, serán de aplicación las previsiones de los artículos 20 y 21. Se aclara expresamente que cuando en la declaración jurada se computen conceptos e importes improcedentes, para la exigencia de los saldos adeudados bastará la simple intimación de pago. Esta intimación de pago habilitará la instancia ejecutiva. De más está decir que esta metodología implica una clara violación del derecho de defensa de los contribuyentes.

d) Los artículos agregados a continuación del artículo 20 y 22.

e) Con relación a los vencimientos generales, forma e imputación de los pagos, se aplican los artículos 27, 30, 31, 32, 33 y 34.

f) Se dispone que la D. G. I. podrá hacer uso de las facultades que le otorgan los artículos 28 y 29, en lo que se refiere a la instrumentación de regímenes de anticipos o de percepción en la fuente.

g) Son de aplicación las disposiciones que establecen las facultades de la D. G. I. en materia de verificación y fiscalización, esto es el capítulo VI de la Ley 11.683.

h) En lo que hace al capítulo VII (intereses, ilícitos y sanciones) son de aplicación los artículos 42, agregado a continuación del artículo 42 y

---

(2) Giuliani Fonrogue, Carlos M. y Navarrine, Susana C.; "Procedimiento Tributario"; Ed. Depalma; Buenos Aires; 1979; pág. 164.

(3) Malvitano, Rubén H.; "La compensación de saldos impositivos"; D.F. Tomo XXXIII; pág. 729.

(4) Giuliani Fonrouge, Carlos M.; "Algunas reflexiones sobre anticipos y compensación"; en revista Impuestos XLI-B; pág. 1553.

(5) Jarach, Dino; Curso de Derecho Tributario; Ediciones Cima; Buenos Aires, 1980 pág. 119 y sigtes.

(6) Malvitano, Rubén H.; op. cit. nota 3; pág. 728.

(7) Jarach, Dino; op. cit. nota 5; pág. 127.

(8) Modelo de Código Tributario para América Latina, OEA/BID, Washington; 1967; págs. 40 y 42.

(9) Valdes Costa, Ramón; "Instituciones de derecho tributario"; Ed. Depalma; Buenos Aires; 1992; pág. 369 y sigtes.

43. En este último caso (infracciones a deberes formales) deberá sustanciarse sumario de acuerdo a las previsiones del artículo 72 y siguientes.

i) En lo que hace a las formas de notificación, es de aplicación el artículo 100.

j) Finalmente se aclara que no serán de aplicación supletoria otras normas que las citadas.

k) A su vez el decreto 2.102 (B.O. 20/10/93) complementa lo dispuesto por el decreto 507/93. Se dispone la aplicación de los artículos 16, 17, 18 —excluido el inc. f—, 39, 55, 56, 58 —en lo que correspondiere—, 92 —excluido el séptimo párrafo y la remisión al artículo 81 noveno párrafo—, 95, 96, 98, 99, 103, 105 y 109 —excluido el tercer párrafo—, de la Ley 11.683. El Poder Ejecutivo aclara en los considerandos de este decreto que sólo serán de aplicación a los recursos de la seguridad social las disposiciones de la Ley 11.683 que "taxativamente" fueron dispuestas por el decreto 507/93 y el decreto 2.103/93. Se aclara a su vez; que no serán de aplicación supletoria otras normas que las citadas.

En definitiva, queda configurada según puede apreciarse la referida parcialidad a que hiciéramos referencia, concepto este sobre el que volveremos en los puntos siguientes y que a nuestro entender constituye el origen del problema objeto de este trabajo.

Resulta sumamente contradictoria la forma en que se han instrumentado los procedimientos a aplicar en materia de recursos de la seguridad social. Tal como analizaremos más adelante, no caben dudas acerca de la naturaleza tributaria de los aludidos recursos. En este sentido, tal como lo señala Gutman (10), resulta razonable haber concentrado la recaudación en un solo organismo. Pero en virtud de la reconocida naturaleza tributaria de los recursos de la seguridad social, debió haberse establecido un único procedimiento, necesidad esta, reconocida en los considerandos del decreto 507/93. Es aquí donde se plantea una contradicción entre los considerandos y la parte dispositiva de esta norma que finalmente establece la aplicación parcial de la Ley 11.683. Era de esperar que la falta de un procedimiento armónico y verdaderamente unificado, diera lugar a controversias como la planteada en este trabajo.

5. La Resolución General 3795.

A través de esta norma, dada a conocer en el Boletín Oficial del 8 de febrero de 1994, la D. G. I. en uso de las facultades que le otorgan los artículos 7 y 31 de la Ley 11.683 (ahora aplicables en materia de recursos de la seguridad social en virtud de lo dispuesto por el artículo 6 del Decreto 507/93) reglamenta el modo en que habrá de aplicarse el instituto de la compensación en lo que hace a recursos de la seguridad social cuando los contribuyentes tengan saldos a su favor en materia de impuestos.

(10) Gutman, Raúl; "Un nuevo aspecto en la compensación tributaria"; en revista La Información; Tomo 69; pág. 521.

También en este caso resulta interesante el análisis de los considerandos de la norma.

El considerando cuarto plantea la necesidad de que el organismo recaudador utilice todos los medios legales que resulten idóneos para lograr una óptima administración de los recursos a su cargo.

El considerando quinto hace referencia a los mecanismos de devolución de saldos a favor de los contribuyentes en materia de recursos de la seguridad social que no hubieran sido compensados por el contribuyente con obligaciones del mismo origen, establecidos por la Resolución Conjunta Nro. 462/93 y Nro. 354/93 de los Ministerios de Economía y Obras y Servicios Públicos y de Trabajo y Seguridad Social.

Finalmente el considerando sexto reconoce la "necesidad" de determinar la regulación aplicable para la compensación de créditos que por "cualquier concepto" tengan a su favor los contribuyentes, con deudas previsionales.

Pero si bien el Fisco reconoce la "necesidad" de establecer mecanismos como el de la devolución de los saldos a favor de los contribuyentes o el de la compensación, en el caso que nos ocupa no ha hecho sino reglamentar estos procedimientos en la forma que más convino a sus intereses.

En efecto, el artículo 1 de la resolución bajo análisis dispone que "los créditos por cualquier concepto a favor de los contribuyentes, podrán ser compensados de oficio por este Organismo con las deudas líquidas y exigibles que estos mantengan por aportes y contribuciones con destino al sistema único de la seguridad social, hasta el importe de estas últimas.

Debe reconocerse que de una primer lectura cuesta entender cuál ha sido la intención del organismo recaudador al redactar este artículo. Pero a poco de meditar acerca del mismo puede verse con claridad que ha sido concebido como una herramienta a ser utilizada en favor de la protección de los intereses del Fisco. Un ejemplo puede aportar mayor claridad al respecto. Supongamos que un sujeto determinado presenta un pedido de devolución de impuestos, digamos por ejemplo de I.V.A. contenido en exportaciones. Si en este supuesto el Fisco detectara que este sujeto mantiene obligaciones exigibles en concepto de recursos de la seguridad social, no procederá a la devolución de los saldos a favor del contribuyente sino que compensará los mismos hasta extinguir su deuda por los conceptos señalados.

Siguiendo con el ejemplo planteado, si el saldo a favor del contribuyente no alcanzara a cubrir el importe de su deuda, el artículo 2 de la norma dispone que se lo intimará a que en el plazo de cinco (5) días efectúe la imputación del monto de su crédito a las obligaciones que él indique, mediante la presentación del formulario de declaración jurada 277. Si así no lo hiciera, la imputación la hará el Fisco de oficio.

Por último, si el crédito del contribuyente fuera superior al importe de su deuda, el organismo recaudador procederá a la devolución de la diferencia o a su acreditación.

Este es el modo en que debe interpretarse esta resolución, que insistimos no ha sido dictada para simplificar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, aplicando principios de economía y sencillez, sino más bien para proteger los intereses del Estado en lo que representa un total descuido de los aludidos principios. En este sentido, llama la atención la opinión de algunos autores que aparentemente no han interpretado correctamente el sentido de esta norma (11).

Coincidimos con Gutman cuando plantea que esta resolución resulta contradictoria y no tiene validez legal. En este sentido, este autor plantea que el artículo 36 de la Ley 11.683 sería aplicable ahora en materia de recursos de la seguridad social en orden a la preceptiva del decreto 507/93, con lo cual quedaría abierto el camino para que los contribuyentes soliciten la compensación (12). Pero en realidad debemos decir que la aplicación del artículo 36 no surge de un modo explícito de lo normado en los decretos 507/93 y 2.102/93. En este sentido sería conveniente la adecuación no sólo de la resolución 3.795 (tal como lo plantea Gutman en el artículo citado) sino también del decreto 507/93, en el que también se observan serias contradicciones según viéramos en el punto anterior.

6. Naturaleza de los Recursos de la Seguridad Social.

Comencemos diciendo que los impuestos "son recursos tributarios consistentes en detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado para la financiación de aquéllos servicios públicos indivisibles que tienen demanda coactiva y que satisfacen necesidades públicas" (13).

A partir de esta definición podemos determinar las características distintivas que definen a los tributos, para concluir que todos estos elementos están presentes en los recursos de la Seguridad Social.

En primer lugar, son detracciones que se producen en la riqueza o el patrimonio de los particulares por parte del Estado, para la financiación de los gastos originados en el cumplimiento de sus funciones esenciales y la prestación de servicios públicos indivisibles. En este sentido, los recursos bajo análisis se encuentran vinculados con la función estatal denominada de "seguridad social".

Otro de los elementos que distinguen al impuesto de otro tipo de recursos, es la inexistencia de una vinculación directa entre el pago de estas cargas y los beneficios recibidos por el sujeto obligado al pago. Esta característica se da en los recursos de la seguridad social, que representan para el empleador un verdadero gravamen, por cuanto el mismo es obligado a contribuir con algo que es ajeno a su organización (14).

Otra de las características que definen a los gravámenes es que no son voluntarios para el contribuyente. Este carácter coactivo también está presente en los recursos de la seguridad social.

Resulta interesante transcribir algunos conceptos que sobre el particular podemos encontrar en nuestra más destacada doctrina:

En este sentido señala Jarach:

"Con respecto a la naturaleza de los aportes y contribuciones de seguridad social, una vez desechada la parafiscalidad, creemos inexacto el concepto de que se trata de contribuciones especiales por tratarse de impuestos sobre sueldos y salarios y sobre el monto de las remuneraciones pagadas al personal, respectivamente. Dichos impuestos tienen afectación especial para el pago de servicios de seguridad social, sin que exista, una relación conmutativa directa e individual entre el pago de aportes y contribuciones y los beneficios del sistema de seguridad social" (15).

Sobre el mismo tema destacan Reig y Macón:

"Es frecuente encontrar opiniones en el sentido que la contribución patronal sí tiene el carácter de un tributo sobre un consumo específico (excice) —el de fuerza de trabajo—, pero no así la parte a cargo del empleado por corresponder a beneficios relacionados con ella, que le darían el carácter de prima de seguro...Sin embargo, debe analizarse si —en realidad— es suficiente para esta conclusión que exista cierta relación entre los aportes del personal y los beneficios esperados por ella, cuando la magnitud de los servicios dados a las generaciones pasivas presentes y clases necesitadas no resultan y exceden largamente, las sumas aportadas, lo que aleja la idea de asimilarlas como prima de seguro" (16).

En igual sentido agrega Macón:

"Las contribuciones de seguridad social son gravámenes calculados sobre la base de los salarios que, en parte, constituyen una retención deducida del salario y, en parte una contribución del empleador calculada sobre la misma base" (17).

Las definiciones enunciadas precedentemente, no dejan dudas acerca del carácter de gravamen de las contribuciones a la seguridad social, tanto en la parte a cargo del empleador en concepto de aportes como la parte que se le retiene al empleado. Lo mismo sucede con las contribuciones al Régimen Nacional de Obras Sociales, dado que las mismas representan un seguro de salud para los trabajadores, pero representan una imposición para el empleador. Del mismo modo pueden conceptuarse los pagos por asignaciones familiares y demás contribuciones vigentes en la actualidad.

Pero los más firmes argumentos en favor de la caracterización como verdaderos impuestos de los recursos de la seguridad social, podemos encontrarlos en reciente legislación impositiva. En este sentido, tal como lo expresáramos en el punto 4 al analizar el decreto 507/93 que establece la competencia de la D. G. I. en la materia, en los considerandos de esta norma se aportan elementos que por cierto son definitorios.

Se hace referencia a que tanto la materia imponible como los sujetos pasivos presentan caracteres comunes. En especial se destaca que "todos los contribuyentes responsables de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado son a su vez obligados al sistema de seguridad social, ya sea como empleadores como independientes, puesto que los sueldos pagados y los percibidos forman parte del balance impositivo para la determinación de los impuestos directos, mientras que las remuneraciones erogadas, junto con la utilidad, conforman la base imponible del impuesto indirecto que más aporta a la recaudación".

Por otra parte la existencia de un mismo ente recaudador y administrador confirma aún mas el criterio de considerar a los recursos de la seguridad social como verdaderos impuestos.

Otro antecedente puede encontrarse en la Ley 23.771 (Ley Penal Tributaria), que incorpora a las contribuciones sociales en forma específica en sus artículos 3, 7, 8, y 16, lo que implica un cabal reconocimiento por parte del legislador del carácter de tributos de estos recursos al asimilar ambos regímenes (impositivo y previsional) en la ley (18).

7. Conclusiones.

Resulta por cierto desprolija la forma en que se han traspasado las funciones inherentes a la recaudación, fiscalización y ejecución fiscal de los recursos de la seguridad social. En efecto, hubiera sido deseable que la misma se hiciera de un modo tal que contemple la necesaria armonización de los regímenes legales aplicables, evitando el llenando de espacios vacíos o lagunas normativas a través de resoluciones administrativas.

Lo expuesto no quita mérito a la decisión del Poder Ejecutivo de centralizar la recaudación y la administración de estos tributos bajo la órbita de un único organismo.

Tal como se ha planteado a lo largo de este trabajo existe más de un elemento común que hace razonable la unificación de las actividades, lo cual habrá de reportar innegables beneficios tanto para la

(11) Ver al respecto las conclusiones del trabajo publicado por Traiman, Susana Raquel; en Revista Derecho del Trabajo; abril de 1994; pág. 504.

(12) Gutman, Raúl; Op. cit. nota (10).

(13) Martín, José María; Derecho Tributario Argentino; Ediciones Cima; Buenos Aires; 1980; pág. 43.

(14) Martín, Miguel Angel; "Qué son las Contribuciones Sociales?"; Revista La Información; Tomo LXII; pág. 734.

(15) Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario"; Editorial Cangallo; Buenos Aires; 1983; pág. 252.

(16) Reig, Enrique Jorge y Macón, Jorge; "Sobre las Contribuciones Sociales Salariales"; en Revista La Información; Tomo LII; pág. 17.

(17) Macón, Jorge; "Efectos Económicos de las Contribuciones de Seguridad Social"; en Revista La Información; Tomo XLII; pág. 929.

(18) Martín, Miguel Angel; op. cit. nota (12).

Administración a través de una gestión más eficiente, cuanto para los contribuyentes quienes deberán relacionarse con un solo organismo y ajustarse a un único procedimiento.

Hemos mencionado a lo largo de este trabajo estos elementos comunes. En primer lugar, no cabe discutir hoy el carácter de gravámenes de recursos de la seguridad social, independientemente de su condición de recursos con asignación específica. Esta y otras similitudes como el hecho de alcanzar a un mismo universo de contribuyentes, elementos comunes en la base imponible, una misma metodología de determinación y un mismo régimen penal aplicable, hacían necesaria la centralización bajo la órbita de un único organismo y la adopción de un único procedimiento.

En este sentido la adopción "parcial" de los procedimientos de la Ley 11.683 está generando las inconsistencias propias de un sistema que ha sido desarticulado. Con suma prolijidad se intenta llenar estos vacíos legislativos con normas como la resolución 3.795 que resuelve en este caso el problema de la compensación de obligaciones previsionales e impositivas de un modo por cierto arbitrario y discrecional.

No cabe duda, de que la falta de un sistema armónico dará lugar a innumerable cantidad de problemas como el que tratamos en este trabajo. Esto generará una innecesaria actividad judicial que redundará en perjuicios tanto para los particulares como para el propio Estado. Decimos esto, porque no dudamos de que los jueces sabrán solucionar con acierto las cuestiones que se planteen en torno a este tema, restableciendo el equilibrio y los principios vulnerados por las normas analizadas. Todo dependerá del modo en que el contribuyente plantee la cuestión, dado que los jueces no pueden dictar el derecho más allá de lo alegado por las partes.

Entendemos que la compensación es un derecho de los contribuyentes, que no puede ser vulnerado por normas emanadas del propio organismo administrador. En este orden de ideas sería saludable la derogación de la resolución 3.795/94 y la adopción lisa y llana de un único procedimiento en materia de recursos de la seguridad social. Este procedimiento, por las razones ya señaladas, debe ser el que la Ley 11.683 establece en la totalidad de sus artículos.

REFLEXIONES EN TORNO...

(Viene de pág. 1)

surgen expresamente de la Ley 11.683. Ese ha sido el objeto de esta norma y ninguna duda cabe de ello. En el caso de la Ley 20.680 su misión fue otra: luchar contra el agio y la especulación conforme puede leerse en el mensaje del Poder Ejecutivo y en la transcripción de las sesiones del Congreso cuando la misma fue debatida. Por lo tanto, la fiscalización del cumplimiento de las normas de facturación y registración le resulta extraña.

3. La jurisprudencia se ha mantenido en general contraria a este tipo de sanciones y aún a la aplicación de Ley 20.680.

Ello, no sólo si se tiene en cuenta gran cantidad de decisiones provenientes de los diversos juzgados del fuero en lo penal-económico de la Capital Federal y de otras jurisdicciones, sino también las de la Alzada, si bien con distintas fundamentaciones: la falta de los elementales resguardos de razonabilidad —que torna procedente el amparo del art. 13 de la Ley 16.986— o la inhabilitación de los funcionarios de la Secretaría de Comercio, para aplicar un plexo legal ajeno a los aspectos tributarios.

4. La aplicación de la sanción de esa clausura preventiva, pese a que pueda ser denominada como una medida cautelar, causa un perjuicio irreparable si su aplicación es inmediata, más aún cuando dentro de la Ley 11.683 existe un procedimiento reglado que respeta las garantías tuteladas por los artículos 14, 17, 18, 28 y 95 de la Constitución Nacional, lo que resulta de la finalidad que debe guiar el dictado de los actos administrativos.

5. El bien jurídico protegido en la Ley 20.680 era pretender el normal abastecimiento de bienes y servicios que satisfacieran necesidades comunes de la población. Dicho bien, en el caso de las sanciones por incumplimiento a los deberes formales en la Ley 11.683 es el deber de colaboración del contribuyente con el Fisco en su tarea de fiscalización y percepción de los gravámenes a su cargo. Como puede verse claramente las diferencias son notorias, por lo que no se puede hacer un uso indebido de una, soslayando la existencia de la otra.

Ello, provoca una situación de "desviación del poder" que por lo tanto, vicia de nulidad el acto administrativo.

6. Las particulares circunstancias especiales que giran en torno al tema, dentro del actual contexto socio-político, económico y cultural, sin perjuicio de los lineamientos doctrinarios y jurisprudenciales vigentes, hacen desaconsejable la aplicación de este tipo de sanciones.

El fallo "Jaliffe" y los otros, no responsabilizan a los funcionarios, más aún si se repara en la responsabilidad penal que puede corresponder a los funcionarios públicos encargados de su ejecución (art. 227, 269 y 272 del Código Penal y art. 29 de la Constitución Nacional).

7. Sin embargo, tales críticas justificadas desde el punto de vista de la razonabilidad y del carácter de la sanción, no autorizan actitudes abiertamente dirigidas a oponerse de hecho a su aplicación. Lo que no condice con los principios republicanos y, sobre todo, teniendo a su disposición los administrados medios legales suficientes y eficaces para oponerse a tales abusos de poder.

8. Por último, debiera llamarse la atención acerca del necesario respeto del principio republicano de división de poderes, que prohíbe al Poder Ejecutivo, ejercer funciones legislativas ni judiciales.

LA ACTUALIDAD EN LA JURISPRUDENCIA

CASOS DE JURISPRUDENCIA

Por Sara Diana Telias

que las escrituras públicas pasadas ante el Registro de Contadores Públicos de igual número en relación a las cuales el fisco resolvió en los actos aquí apelados confirmar los cargos formulados en concepto de Impuesto de Sellos se habrían

siendo en consecuencia necesaria —dice— la ruptura del vínculo laboral sin derecho ni obligación de indemnización por ninguna de las partes. Que en la especie la suma que la empleadora en las escrituras en cuestión se obligaría a pagar al em-

dos por los que se extinguen contratos de trabajo de mutuo acuerdo entre Alpargatas S.A.I.C. y algunas de sus dependientes formalizadas por escritura pública de conformidad a lo que manda el art. 241 de la ley 20.744 y en segundo lugar que con el