



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

61928/2019

LA EMILIA SA c/ EN-AFIP-DGI s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina a los      días de junio del año dos mil veinticuatro, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para conocer en el recurso interpuesto en autos: “La Emilia S.A. c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que mediante la sentencia del 5 de junio de 2023, el Sr. Juez de la anterior instancia hizo lugar a la demanda entablada por La Emilia S.A. y, en consecuencia, dejó sin efecto la resolución n° 89/2019 mediante la cual el Jefe (int) del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales había rechazado la compensación del saldo de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales-Acciones Participaciones correspondiente al período fiscal 2018 con el saldo a favor en el Impuesto a las Ganancias del mismo período fiscal. Impuso las costas a la parte demandada.

II.- Que contra la referida sentencia apeló la parte demandada y el 5 de julio de 2023 expresó agravios, los que fueron contestados por su contraria el 8 de agosto de 2023.

La apelante sostiene que la compensación pretendida no se halla alcanzada por lo resuelto en el precedente de



Fallos 334:875 ya que fue solicitada con posterioridad a aquel y en los términos de lo establecido en la Resolución General n° 3175/11, que se hallaba vigente.

Recuerda que en la anterior Resolución General n° 1658/04 no existían previsiones en orden a la posibilidad de compensar en supuestos como el que se presenta en autos, pero tampoco lo prohibía y fue en ese marco que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó su sentencia. Destaca que, mediante la Resolución General n° 3175/11, dictada con posterioridad a ese precedente, en ejercicio de las facultades y con los alcances conferidos por el artículo 24 de la Ley n° 11.683 y por el artículo 7 del Decreto 618/97, se resolvió la omisión de la anterior resolución al establecerse de manera expresa, en su artículo 1° que: “Modifícase la Resolución General N° 1658, de la forma que se indica a continuación: 1. Sustitúyese el Artículo 1°, por el siguiente: “ARTICULO 1° — Los contribuyentes o responsables mencionados en el Artículo 5° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales —determinadas y exigibles— con saldos a su favor aun cuando éstos correspondan a distintos impuestos, de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general. Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan, a la vez, a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco, y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate. Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el Artículo 6° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no podrán solicitar la compensación a que alude la presente”.

Por otra parte, expresa que en caso de confirmarse la sentencia apelada deberá tenerse en consideración que los saldos de libre disponibilidad que la firma actora afirma tener en el Impuesto a las Ganancias pueden no ser tales y “...deberá[n] ser objeto de análisis por parte de las áreas operativas del Organismo, en momento oportuno...debe tenerse en cuenta que los saldos a favor de los





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

contribuyentes son dinámicos, pudiendo éstos utilizarlos (en este caso, en el tiempo en que transcurrió este proceso judicial) para compensar, transferir a terceros o, incluso, pedir su devolución, en caso de corresponder”. De igual modo, también expresa que aquéllos podrían ser revocados, fiscalización mediante, con fundamento en el indebido cómputo de retenciones, percepciones o pagos a cuenta o bien ante la constatación de declaraciones de impuestos determinados inferiores a los reales, generándose saldos a favor ficticios, entre otros.

Finalmente, se agravia de la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente y solicita que sean establecidas por su orden en tanto afirma que su parte posee “fuertes argumentos para sostener su postura, en línea con lo previsto textualmente en la normativa de rigor”.

III.- Que la cuestión debatida en los presentes autos consiste en determinar si la firma actora, en su carácter de “responsable” del Impuesto sobre los Bienes Personales –acciones o participaciones societarias- de sus accionistas, puede cumplir esa obligación mediante el empleo de saldos de libre disponibilidad en el Impuesto a las Ganancias generados como “contribuyente”, es decir, como un modo de extinción de la obligación tributaria en cuestión.

Tal planteo resulta sustancialmente análogo al examinado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 334:875.

Al respecto, también cabe recordar que esta Sala tuvo oportunidad de resolver un planteo análogo en la causa n° 54.562/2015 caratulada “IRSA Inversiones y Representaciones SA c /EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, del 8 de agosto de 2018. En el marco de la referida causa, el 14 de octubre de 2020, emitió dictamen la Procuración General de la Nación, en el cual remitió a lo expresado en el dictamen de la misma fecha en la causa CAF 12486



/2015/CS1-CA, “Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN-AFIP s/Dirección General Impositiva”, y propició el rechazo del recurso extraordinario interpuesto por el Fisco.

En cuanto aquí interesa, el saldo a favor de libre disponibilidad en el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2018 que le pertenecía como “contribuyente” a la firma actora ascendía a la suma de 110.071.851,83 pesos, mientras que existía un saldo deudor de 6.323.783,15 pesos, en cabeza de la misma persona jurídica como “responsable” por el Impuesto sobre los Bienes Personales –acciones o participaciones societarias– de sus accionistas, correspondiente al mismo período fiscal.

La compensación de las obligaciones fiscales resulta procedente por cuanto se trata de un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco, esto es, se verifica la existencia de la requerida identidad entre los sujetos tributarios.

En tal sentido, es que la Corte Suprema de Justicia en el precedente de Fallos: 334:875 –con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación– admitió la posibilidad de compensar el impuesto sobre los bienes personales –acciones o participaciones societarias–, mediante el empleo de saldos de libre disponibilidad a favor en el impuesto al valor agregado.

Ahora bien, y respecto al planteo tendiente a cuestionar la aplicación de ese precedente con fundamento en que en el caso la compensación fue requerida hallándose vigente la Resolución General n° 3175/11 que dispuso en su artículo 1° que “[l]os responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el Artículo 6° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no podrán solicitar la compensación a que alude la presente”, cabe tener en consideración lo expresado por la Procuración General de la Nación al dictaminar en la causa CAF 12486/2015 /CS1-CA, “Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN-AFIP s/Dirección General Impositiva”, del 14 de octubre de 2020. Allí se expresó que “...forzoso es concluir que el art. 1°, inc. c), de la ley





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

25.585, al sustituir al sujeto pasivo del IBP-APS por la sociedad regida por la ley 19.550 que haya sido la emisora del capital, determina que ésta ocupe el puesto de aquél y quede, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica tributaria. Por ende, la erogación que dicha sociedad queda compelida a realizar es a título directo y único, sin que la reglamentación explicita motivos válidos para que ella, frente a la orden legal de sustituir al contribuyente, sea impedida de usar de los mecanismos cancelatorios provistos por el ordenamiento para el sujeto al cual sustituye. // Ciertamente es que la potestad reglamentaria habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contemplados por el legislador de una manera expresa, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen su misma validez y eficacia cuando se ajustan al espíritu de ésta o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue (Fallos: 325:645; 326:3521; 330:2255; 335:146; 337:149, entre muchos otros). // Pero no menos cierto es que la resolución general (AFIP) 3.175 no se ajusta a esos asentados parámetros, pues altera la mecánica de la sustitución establecida en la ley 25.585 e introduce restricciones que le son ajenas, por lo que debe ratificarse la inconstitucionalidad que le endilga la Cámara”.

Por las referidas razones, y sin soslayar “...que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros” y que “[t]odo ello [se halla] sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 CN) que, en el caso está dada por los artículos 27, 28, 29 y concordantes de la Ley N° 11.683 (Fallos: 304:1833 y 1848; 305:287; 308:1950; 312:1239 y 324:1848)” es que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco en lo que a este punto respecta.

En diferente orden de ideas, y con relación a las observaciones apuntadas respecto a la existencia y medida del saldo de libre disponibilidad en el Impuesto a las Ganancias, cabe señalar que se



trata de planteos prematuros, hipotéticos, conjeturales y no probados en autos, de modo que deberá estarse a lo que resulte al momento de la ejecución de la sentencia.

Finalmente, también corresponde rechazar los planteos tendientes a que las costas sean establecidas por su orden en la medida en que no se advierten en el caso circunstancias que permitan apartarse del principio general de la derrota.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia de la anterior instancia, con costas. **ASI VOTO.**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto precedente.

En atención al resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada, con costas al vencido, atento a que no existen motivos para apartarse del principio general de la derrota (art. 68, segundo párrafo, del C.P.C.C.N.). 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Se deja constancia de que el Dr. Guillermo F. Treacy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (artículo 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani

