



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 299/305, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento de la instancia anterior, dejó sin efecto la resolución (DI RCEN) 3 bis/2015 de la Dirección General Impositiva (AFIP), por la cual se había rechazado la solicitud de la actora de cancelar el impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones societarias- (ISBP-APS, en adelante) adeudado en el período fiscal 2011 por compensación con el saldo de libre disponibilidad del impuesto al valor agregado (IVA) del período fiscal 3/2012.

Para así decidir, indicó que la sustancia del debate ya había sido zanjada en Fallos: 334:875 (*in re "Rectificaciones Rivadavia S.A."*, sentencia del 12 de julio de 2011) y que, de acuerdo con dicho pronunciamiento, el saldo deudor que ostenta Cresud S.A. en su calidad de responsable sustituto en el ISBP-AS no es óbice para que sea cancelado mediante compensación con su saldo acreedor en el IVA.

Sin embargo, señaló que allí también se había sostenido que el art. 1º de la resolución general (DGI) 2.542 -actualmente derogada- y el art. 1º de su similar (AFIP) 1.658 -texto anterior a la reforma introducida por su par (AFIP) 3.175- permitían solicitar la compensación a todos los sujetos, sin distinción entre "*sustitutos*" y "*responsables por deuda ajena*",

toda vez que, por aquél entonces, no existía ninguna prohibición expresa en tal sentido.

Especificó que este argumento es el que exige ahora reeditar el debate, pues la resolución general (AFIP) 3.175 modificó el último párrafo del art. 1° de su similar (AFIP) 1.658, el que ahora establece: "*Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el artículo 6° de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no podrán solicitar la compensación a que alude la presente*" (el subrayado no pertenece al original).

Para dar claridad a este asunto, estimó necesario precisar que la sentencia registrada en Fallos: 334:875 fue dictada el 12 de julio de 2011, que la resolución general (AFIP) 3.175 fue emitida dos meses más tarde, el 2 de septiembre de 2011, y que la compensación fue practicada por Cresud S.A. el 7 de mayo de 2012.

En estos términos, afirmó que la resolución general (AFIP) 3.175 constituye un exceso indebido de la potestad reglamentaria de la AFIP -consagrada en el art. 7° del decreto 618/97- pues no se limita a fijar los requisitos y condiciones para el ejercicio del derecho consagrado en el art. 28 de la ley 11.683, sino que directamente lo prohíbe, lo que implica alterar la ley con excepciones reglamentarias (art. 99, inc. 2°, Constitución Nacional).

Finalmente, ordenó que esta sentencia fuera integrada al expediente 15.848/15, acumulado a estas actuaciones (cfr. fs. 315).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 320/335, que fue concedido en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal (cfr. fs. 346).

Explica que el art. 6º, pto. 2), de la ley 11.683 (t.o. 1998, al que me referiré en adelante) obliga a pagar el tributo al Fisco a "*Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas*", de lo cual se deriva que deja librada a la AFIP la reglamentación de lo allí establecido, lo que se hizo por la resolución general (AFIP) 3.175, cuya validez ahora se controvierte.

Especifica que dicho reglamento prohibió la compensación que pretende realizar el contribuyente pues no se verifica la identidad de sujeto deudor y sujeto acreedor que exige la ley de fondo. En ese orden, aclara que el titular de las acciones o participaciones es el sujeto sobre el que recae el IBP-APS, siendo la sociedad una mera responsable de su ingreso.

Remarca que la compensación solo resulta procedente cuando los saldos deudores y acreedores pertenecen, simultáneamente, a un mismo sujeto, en su carácter de titular pasivo de la deuda impositiva y titular activo del crédito contra el Fisco Nacional.

Añade que el art. 28 de la ley 11.683 faculta al organismo recaudador a permitir el empleo de la compensación a los responsables sustitutos enumerados en el art. 6° de ese plexo legal y que, en uso de esas atribuciones, se dictó la resolución general (AFIP) 3.175, que prohíbe la utilización de dicho mecanismo para supuestos como el presente.

Por último, indica que la compensación que intentó efectuar el contribuyente no está alcanzada por la doctrina de Fallos: 334:875, dado que fue practicada cuando ya estaba en vigor la prohibición dispuesta por la resolución general (AFIP) 3.175. Agrega que tampoco resulta aplicable la ley 27.430, publicada en el Boletín Oficial el día 17 de enero de 2018, pues entró a regir cuatro años después de la emisión de los actos administrativos aquí cuestionados.

- III -

Considero que el recurso extraordinario deducido es formalmente procedente, pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho fundado en ella (art. 14, inc. 3°, ley 48).

- IV -

Liminarmente, corresponde poner de relieve que no se ha discutido en autos el carácter de libre disponibilidad de los saldos a favor declarados por la actora en el IVA, ni tampoco la aptitud legal de éstos para ser compensados con el impuesto



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

sobre los bienes personales, a diferencia de lo ocurrido en Fallos: 312:1239 y 322:2189, respectivamente.

Por el contrario, la materia en debate se circunscribe a determinar si Cresud S.A., en su carácter de "responsable" del IBP-APS de sus accionistas, puede cumplir dicha obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como "contribuyente" en el IVA.

Desde esta perspectiva, como bien señala la Cámara, la controversia es sustancialmente análoga a la ya zanjada en Fallos: 334:875.

Sin embargo, la modificación del art. 1º de la resolución general (AFIP) 1.658 por su similar (AFIP) 3.175 dos meses después del dictado de dicha sentencia, obliga a volver sobre el estudio del tema, pues el nuevo texto prohíbe al titular activo de un crédito contra el Fisco usarlo para cancelar la deuda que posee como responsable sustituto, con el argumento -expuesto aquí por la demandada- que este último no resulta ser su titular pasivo sino únicamente el responsable de su pago.

- V -

Para un correcto entendimiento de la cuestión, es necesario recordar que el art. 1º, inc. c), de la ley 25.585 incorporó, a continuación del art. 25 de la ley 23.966 (t.o. en 1997 y sus modificaciones), el siguiente artículo: "El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital

de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley 19.550 y la alícuota a aplicar será del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo" (subrayado, agregado).

El tercer párrafo de ese artículo agregado especifica: "Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago".

En estos términos, es claro que se impuso un tributo sobre las participaciones societarias y se asignó la tarea de su determinación y posterior ingreso, en forma exclusiva, a la sociedad regida por la ley 19.550 que haya sido la emisora del capital.

De esta forma, a partir de la reforma de la ley 25.585, la sociedad regida por la ley 19.550 sustituye al verdadero contribuyente, por lo que el Fisco sólo puede accionar contra ella, que pasa a ser la deudora directa de la obligación fiscal, sin perjuicio de su posterior derecho al reintegro del impuesto abonado.

Al respecto, ha sostenido autorizada doctrina: "2°. El sustituto es un sujeto pasivo que se coloca en el lugar del



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

sujeto pasivo realizador del hecho imponible. Esto significa: a) Que es sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución. b) Que se coloca en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. De este modo, se distingue del responsable, que se coloca junto a aquél. 3°. El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, es decir, sustituye al sujeto pasivo no sólo en la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, en la obligación de pago del tributo, sino también en la relación jurídica tributaria en sentido amplio" (Fernando Sáinz de Bujanda, "Lecciones de Derecho Financiero", novena edición, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991, pág. 249/250).

La cuestión había sido desarrollada por A. D. Giannini, quien, luego de estudiar otro tipo de responsabilidad -la solidaria-, explica: "45. Sustituto de impuesto.- Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, 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 impositiva. A esta persona se le da en la moderna teoría del Derecho Tributario el nombre de

sustituto de impuesto" (Giannini, A. D., "Instituciones de Derecho Tributario", Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 126).

De los párrafos transcriptos se evidencia que la responsabilidad sustitutiva hace a la constitución misma de la relación tributaria, de suerte tal que el Fisco únicamente entabla su vínculo jurídico con el sustituto.

Bajo este prisma, forzoso es concluir que el art. 1º, inc. c), de la ley 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 explicité 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.

Cierto 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).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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.

No escapa a mi razonamiento la calificación del sustituto como "*responsable por deuda ajena*" que realiza el art. 6º, pto. 2), de la ley 11.683 (texto según su similar 25.795). Sin embargo, tengo para mí que dicha calificación obedece a que el legislador tomó como parámetro al titular de la capacidad contributiva alcanzada -necesaria para que el tributo se encuentre en línea con los principios constitucionales (Fallos: 312:2467; 335:239)-, sin adoptar como referencia el mecanismo de ingreso del tributo, donde, claramente, existe un solo sujeto obligado frente al Fisco Nacional y relacionado jurídicamente con él. Bajo este prisma, nada hay de "*ajena*" en la obligación para el sustituto, sino una erogación que lo tiene como pagador en forma propia y exclusiva, sin perjuicio de su derecho de regreso.

Sobre este particular, y como también se indicó en Fallos: 334:875, el eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar el sustituto contra los titulares de las acciones o participaciones en su capital, el que podrá o no practicarse, carece de relevancia para torcer la solución propiciada, pues resulta una cuestión entre particulares,

gobernada por las normas de derecho privado, que depende exclusivamente de la voluntad de la sociedad, *ex post* y extraña a la relación jurídica tributaria creada por el legislador.

Finalmente, no debe soslayarse en el análisis 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. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que, en el caso, está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley 11.683 (Fallos: 304:1833 y 1848; 305:287; 308:1950; 312:1239; 324:1848 y 334:875).

- VI -

Por lo hasta aquí expuesto, considero que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido objeto de recurso extraordinario.

Buenos Aires,

de octubre de 2020.