

REPORTE JURÍDICO 4-2011

NOVEDADES DE JURISPRUDENCIA

Causa: “Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP-DGI s/Ordinario”

Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación

Fecha: 12/7/11

Motiva este reporte jurídico, un reciente precedente de nuestro más alto Tribunal, en el cual de conformidad con la remisión al dictamen de la Procuradora Laura Monti efectuada por el voto de la mayoría (en tanto hubo un voto en disidencia de la Dra. Highton de Nolasco), se confirmó una sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia. En definitiva se hizo lugar a la posibilidad de cancelar el impuesto sobre los bienes personales –acciones o participaciones societarias- de los años 2002 y 2003 mediante la compensación con saldos de libre disponibilidad en el IVA del responsable sustituto.

Esta sentencia era una resolución esperada en el ámbito tributario, en tanto era un tema que había sido objeto de varios pronunciamientos judiciales y también de opiniones por parte de AFIP¹.

El Dictamen de Monti en primer lugar, destaca el *thema decidendum*, el cual circunscribe a determinar si la actora en su carácter de “responsable” del Impuesto sobre los Bienes Personales –acciones o participaciones societarias- de sus accionistas, puede cumplir esta obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como “contribuyente” en el IVA.

En primer término entiende que desde dicha óptica resulta inoficiosa la distinción que plantea el Fisco Nacional entre “responsable sustituto” y “responsable por deuda ajena”, a la luz de lo dispuesto por las RG (DGI) 2542 y (AFIP) 1658, vigentes durante los períodos de la litis, en tanto entiende que el art. 1º de dichas normas refiere a la figura de responsable o contribuyente en forma indiscriminada, no siendo válida la pretensión

¹ Pudiendo mencionarse algunos precedentes jurisprudenciales en sentidos diversos: “Cubecorp Argentina S.A. s/apelación”, sentencia de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, del 9/2/07; “Conexport S.A. c/E.N. AFIP-DGI s/apelación”, de la misma Sala y fecha, en los que se estimó procedente la posibilidad aquí analizada. En “Agrobos S.A. c/EN AFIP DGI s/apelación”, sentencia del 5/6/07 de la Sala II de la CNACAF, se resolvió en sentido contrario al criterio ahora seguido por la Corte Nacional. También pueden citarse sendos dictámenes de la Dirección de Asesoría Legal y de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP-DGI (los n.ºs. 67/03 y 44/04 respectivamente), en los que el Organismo recaudador se había pronunciado en contra de la posibilidad ahora avalada por el Máximo Tribunal.

diferenciadora de AFIP de la figura de quien es responsable sustituto, respecto de aquel responsable por deuda ajena.

Luego el Dictamen analiza, que se cumple con lo exigido por la normativa reglamentaria referida en el párrafo precedente, esto es, que el saldo deudor y el saldo acreedor pertenezcan a un mismo sujeto, en tanto: (i) el saldo acreedor pertenece a la actora como contribuyente de IVA; (ii) el deudor también le pertenece, como responsable del impuesto sobre los bienes personales –acciones o participaciones societarias-.

Profundizando la premisa, entiende que la identidad entre los sujetos tributarios –sujeto activo y pasivo de quien compensa-, se verifica al ser la actora el único obligado al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participaciones de capital, quien deberá abonar con carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio del eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar contra ellos (cuestión entre particulares, en principio ajena al Fisco Nacional).

Ahora bien, resulta interesante la disidencia de la Dra. Highton de Nolasco, quien reseñando el precedente de Fallos 285:44, afirma que la normativa de compensación de la ley 11.683 (arts. 28 y 29 de la citada Ley, t.o. 1998), no implica apartarse de los presupuestos elementales que el Código Civil establece para que sea posible la compensación entre quienes reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente –en ambos casos por derecho propio-.

Luego, remitiéndose a su voto en disidencia en Fallos 332:1531, afirma que la carga tributaria resultante de la aplicación de la norma incorporada en el artículo sin nº a continuación del art. 25 de la ley 23.966, tiene como exclusivos destinatarios a los titulares de acciones o participaciones societarias, sin que la individualización de la respectiva sociedad como la encargada de liquidar e ingresar el gravamen –con independencia de cómo ella pueda resultar calificada-, altere esa conclusión.

Concluye que en tales condiciones, que la actora que tiene un crédito fiscal –saldo de libre disponibilidad de IVA-, es un sujeto distinto a aquel sobre el que recae el impuesto sobre los bienes personales –los titulares de la tenencia accionaria-, lo cual vulneraría los presupuestos para que sea procedente la compensación.

Reseñado el voto en disidencia, es dable señalar que una visión de la solución propiciada por la mayoría al adherirse al Dictamen, entre otras cuestiones, considera la especial situación jurídica que reviste la figura del responsable sustituto prevista en materia tributaria, la cual tiene connotaciones particulares que han sido recogidas por prestigiosos doctrinarios. Entre ellas se ha referido que en esta ficción legal, se produce la desaparición del sustituido, y el Fisco no puede dirigirse en ningún caso al mismo, ocupando el sustituto plenamente el lugar del contribuyente.² Al sustituto la ley le impone

² Berliri, A.; *“Corso Istituzionali di Diritto Tributario”*; I Giuffrè, Milano, 1974, pág. 137.


la obligación de satisfacer al Fisco la deuda del contribuyente como primer y principal obligado, salvo su acción de regreso al verdadero contribuyente³.

De no admitirse la compensación en el caso examinado, podría resultar dudosa la consecuencia final que implicaría, en la medida en que se trataría de una obligación no susceptible de ser compensada ni por el sustituto ni por el sustituido. Ello así, en tanto el sustituido no podría bajo su figura, pagar el impuesto sobre los bienes personales y por lo tanto al vedársele al responsable sustituto tal posibilidad, *ergo* la compensación quedaría anulada como medio de extinción de esta obligación en este supuesto.

En dicho contexto, más allá de la fundamentación que efectúa el Dictamen en cuanto a la posibilidad de utilizar la compensación por parte de Rectificaciones Rivadavia S.A. de conformidad con las reglamentaciones aplicables, se termina arribando a un resultado que contempla la necesaria identidad entre las figuras de acreedor y deudor que debe existir, las que se verifican en el caso aún bajo el prisma de la normativa civil aplicable, pero teniendo en cuenta las particularidades del derecho tributario.

Se adjunta la sentencia y el dictamen del caso *Rectificaciones Rivadavia* a continuación

Córdoba, 12 de agosto de 2011.



María Vázquez
Especialista en Derecho Tributario
Castillo y Asociados

³ Jarach, Dino; “Curso Superior de Derecho Tributario”, 1969, T I, pág. 204.

RECTIFICACIONES RIVADAVIA S.A. C/ A.F.I.P s/ordinario
S.C. R.754. L.XLIV (RECURSO EXTRAORDINARIO)

Procuración General de la Nación

Suprema Corte : .

- 1 -

A fs. 134/137, la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia confirmó la sentencia de la instancia anterior que, al revocar las resoluciones administrativas impugnadas, había hecho lugar a la extinción por compensación del impuesto sobre los bienes personales -acciones o participaciones societarias- de los años 2002 y 2003 mediante la utilización de los saldos de libre disponibilidad generados en el impuesto al valor agregado en agosto de 2003 y junio de 2004.

Para así decidir, reseñó la evolución del impuesto sobre los bienes personales hasta el momento en que, en virtud de la ley 25.585, se dispuso el ingreso del gravamen por las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas, el cual debía ser liquidado y abonado por esas sociedades con carácter de pago único o definitivo.

Destacó que la resolución general (AFIP) 1.497, emitida como consecuencia de esta reforma, calificó a esas sociedades como "responsables sustitutos", al establecer los requisitos y plazos para el ingreso del tributo.

En tal sentido, recordó que la resolución general (DG1) 2.542, del año 1985, establecía que la compensación de las obligaciones fiscales podía ser solicitada tanto por los contribuyentes como por los "responsables", en redacción que luego fue mantenida por su reemplazante, la resolución general (AFIP) 1.658. De allí concluyó que a los "responsables" no les estaba vedada la posibilidad de requerir la compensación.

En esta inteligencia, concluyó, la inclusión de los sustitutos como responsables por deuda ajena en el art. 6º, inc. g), de la ley 11.683 (texto según ley 26.044) carece de relevancia para denegar la compensación pedida, pues el accionante ha asumido todas las obligaciones formales y materiales del sustituido, ocupando el lugar del deudor principal. Agregó que, a todos los efectos legales, se genera una sola relación tributaria entre el Fisco y el sustituto, condición que a los efectos de la materia en trato permite concluir en la identidad de sujeto que requieren las normas reglamentarias para la compensación en debate.

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 142/156, concedido a fs. 163.

Señaló que la controversia gira en torno a dos cuestiones: determinar si la actora debe ser considerada como "responsable sustituto" o "responsable por deuda ajena" y, desbrozado ello, si la demandante está en condiciones de solicitar la compensación.

Manifestó que el art. 1º de la resolución general (DGI) 2.542 requiere, para que proceda la extinción de una deuda mediante compensación, de la identidad entre los sujetos tributarios, esto es que el titular pasivo de una deuda impositiva debe, a la vez, ser titular activo de un crédito contra el Fisco. Indicó que ello no ocurre en la especie, pues las sociedades comerciales -sujetos activos del crédito de libre disponibilidad en el impuesto al valor agregado- no son los sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales por las acciones y participaciones societarias, sino que lo son sus integrantes.

A continuación, cuestionó su propia resolución general (DGI) 2.542, en cuanto habilita tanto a los contribuyentes como a los responsables para solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales, pues consideró que lo ha hecho de una manera redundante, debido a una deficiente técnica normativa, que en modo alguno ha de interpretarse en el sentido de que permita la compensación entre débitos y créditos fiscales a quienes no son contribuyentes directos o sujetos pasivos del impuesto.

Negó que la actora tenga el carácter de "responsable sustituto" del impuesto sobre los bienes personales, pues la única norma que lo califica en tal sentido es su propia resolución general (AFIP) 1.497 y, por imperativo del principio de reserva de ley, un sujeto de tal carácter no puede ser instituido por una norma de jerarquía inferior.

En sintonía con ello, indicó que la ley 25.585 únicamente obligó a las sociedades a liquidar e ingresar el impuesto sobre los bienes personales de sus integrantes, pero ni explícita ni implícitamente instituyó a las primeras como "responsables sustitutos" de los segundos.

- 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 decisión definitiva ha sido contraria al derecho fundado en ellas (art. 14, inc. 3º, 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 impuesto al valor agregado, ni tampoco la aptitud legal de éstos para ser compensados con el impuesto 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 únicamente a determinar si Rectificaciones Rivadavia S.A., en su carácter de “responsable” del impuesto sobre los bienes personales -acciones_o participaciones societarias- de sus accionistas, puede cumplir esta obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como “contribuyente” en el impuesto al valor agregado.

Desde esta perspectiva, estimo que resulta inoficiosa la distinción que plantea el Fisco Nacional entre “responsable sustituto” y “responsable por deuda ajena”, a la luz de lo dispuesto por las resoluciones generales (DGI) 2.542 y (AFIP) 1.658, vigentes durante los periodos de la *litis*.

En efecto, tanto el art. 1º de la resolución general (DGI) 2.542, como el art. 1º de su similar (AFIP) 1.658, de idéntica redacción, establecen: “Los contribuyentes o responsables podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aun cuando éstos correspondan a distintos tributos 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 un mismo sujeto y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate” (subrayado, agregado).

De lo transcrito se desprende, sin hesitación, que los citados reglamentos permiten solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir -como pretende la recurrente- entre “sustituto” y “por deuda ajena”, razón por la cual no corresponde al intérprete efectuar diferencia alguna pues, según conocido adagio, *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (Fallos: 331:2453 y su cita).

La mención indiscriminada de los “*responsables*”, entonces, no puede ser entendida como una redacción descuidada o desafortunada del órgano emisor de la reglamentación, cuya inconsecuencia o falta de previsión no cabe suponer (Fallos: 315:1922; 322:2189), postura que merece aún mayor rechazo cuando es la propia demandada quien ha dictado la norma general que ahora pretende desconocer y a la que califica como viciada por una “deficiente técnica legislativa”.

Por otra parte, opino que 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 y 324:1848), a los cuales no parece oponerse la interpretación de las normas reglamentarias realizada por la Cámara.

- V -

Sentado lo anterior, observo que también se cumple con lo exigido por la segunda parte del art. 1º de las resoluciones generales (DGI) 2.542 y (AFIP) 1.658, esto es, que tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto.

En efecto, el saldo acreedor pertenece a Rectificaciones Rivadavia S.A. como contribuyente en el impuesto al valor agregado y el deudor también le pertenece, como responsable del impuesto sobre los bienes personales -acciones o participaciones societarias-.

Se verifica así la requerida identidad entre los sujetos tributarios, esto es, que el titular pasivo de la deuda impositiva sea, simultáneamente, el titular activo de un crédito contra el Fisco, sin que, por los fundamentos ya desarrollados en el párrafo anterior, resulte relevante que un caso lo sea como “*responsable*” y en el otro como “*contribuyente*”.

Es que, por la forma como el legislador ha redactado el artículo sin número a continuación del art. 25 de la ley 23.966 (texto según su similar 25.585), resulta innegable que Rectificaciones Rivadavia S.A. es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participantes en su capital, el cual deberá abonar con carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio del eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar contra ellos, el que podrá o no practicarse incluso

reteniendo o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago, siendo esto último, obviamente, una cuestión entre particulares ajena, en principio, al Fisco Nacional.

- VI -

Por lo hasta aquí expuesto, opino que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 142/156 y confirmar la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de aquél.

Buenos Aires, 2 de diciembre de 2009

ES COPIA LAURA M. MONTI

R. 754. XLIV.
Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP s/
ordinario.

Buenos aires, 12 de julio de 2011

Vistos los autos: "Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP s/ ordinario".

Considerando.

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitirse por motivos de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas. Notifiquese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO (en disidencia)- CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

-//--DENCIA DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

Considerando:

1º) Que en lo relativo a lo resuelto por el a quo, a las quejas formuladas por el Fisco Nacional y a la admisibilidad del recurso extraordinario interpuesto, el Tribunal comparte y hace suyo lo expuesto en los capítulos I a III del dictamen de la señora Procuradora Fiscal que antecede, a los cuales se remite.

2º) Que la ley 11.683 admite la compensación como modo de extinción de las obligaciones tributarias, previendo que ella puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente, conforme a lo que se desprende de lo dispuesto por los arts. 28 y 29 (t.o. 1998, cuyos contenidos son coincidentes con los de los arts. 34 y 35 del t.o. 1978).

Ello ha sido así reconocido por la doctrina de esta Corte (conf. Fallos: 312:1239 y sus citas del considerando 4°).

3°) Que, en fecha más reciente, en alusión al art. 35 de la citada ley 11.683 –t.o. 1978, como antes se dijo, análogo al art. 29 del t.o. 1998– que autoriza al Fisco a compensar los saldos acreedores de los contribuyentes con las deudas o saldos deudores por impuestos, el Tribunal reafirmó expresamente la vigencia del criterio adoptado en el precedente de Fallos: 285:44, según el cual, dicha disposición no significa apartarse de los presupuestos elementales que el Código Civil establece para que sea posible la compensación entre quienes reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.

4°) Que, entre tales presupuestos elementales, el codificador ha previsto que, para ser posible la compensación de obligaciones, la aludida calidad recíproca de acreedor y deudor debe concurrir en cada uno de los sujetos involucrados “por derecho propio” (conf. art. 818 del Código Civil).

5°) Que, con sujeción a tales principios, corresponde señalar que la carga tributaria resultante de la aplicación de la norma incorporada en el artículo, sin número, a continuación del art. 25 de la ley 23.966 (texto según ley 25.585), tiene como exclusivos destinatarios –sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales–, a los titulares de acciones o participaciones societarias, sin que la individualización de la respectiva sociedad como la encargada de liquidar e ingresar el gravamen –con absoluta independencia del modo en que ella pueda resultar calificada–, altere esa conclusión (conf. doc. Fallos: 332:1531, voto en disidencia de la jueza Highton de Nolasco).

6°) Que, por su parte, tanto el art. 1° de la resolución general (D.G.I.) 2.542, como el art. 1° de su similar (AFIP) 1.658, de idéntica redacción, establecen: “Los contribuyentes o responsables podrán solicitar la compensación de su obligaciones fiscales –determinadas y exigibles– con saldos a su favor aun cuando éstos correspondan a distintos tributos 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 un mismo sujeto y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trata”.

7º) Que más allá de la jerarquía de estas disposiciones -adviértase al respecto que ellas no podrían alterar previsiones de carácter sustancial contenidas en normas de rango superior-, lo cierto es que de su texto, contrariamente a lo sostenido por la señora Procuradora Fiscal, no se desprende autorización alguna para solicitar una compensación en los términos pretendidos por la aquí actora.

En efecto, sin perjuicio que de su primera parte no cabe sino interpretar que la referencia a "sus obligaciones fiscales" alude a las que corresponden a cada uno de los sujetos nombrados; esto es, a las de los contribuyentes y a las de los responsables, respectivamente -resultando indiferente, se reitera, cualquier calificación con respecto a estos últimos-, las cuales pueden ser compensadas con "saldos a su favor", es decir, con los que tienen -a su vez- cada uno de ellos a título propio, la formulación expresa e inequívoca de tal exigencia surge de la parte final del texto al establecer que "Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto...".

8º) Que, en esas condiciones, toda vez que el titular del crédito fiscal aquí invocado -saldos de libre disponibilidad generados en su favor por la sociedad actora en el impuesto al valor agregado-, es un sujeto distinto a aquél sobre el que recae el impuesto sobre los bienes personales -los titulares de acciones de esa sociedad-, no resulta correcta la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias en tanto ella vulnera uno de los presupuestos esenciales del instituto de la compensación.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Las costas de todas las instancias se imponen en el orden causado en razón de lo novedoso de la cuestión debatida (arts. 68, segunda parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por la demandada, Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, representada por la Dra. Silvia Patricia del Carmen Bandini.

Traslado contestado por la actora, Rectificaciones Rivadavia S.A., representado por el Dr. Carlos Silvio Knez.

Tribunal de origen: Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia.

Tribunal que intervino con anterioridad: Juzgado Federal de Primera Instancia de Comodoro Rivadavia.

Para acceder al dictamen de la Procuración General de la Nación ingrese a:

http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2009/nontsi/definitivos/6/rectificaciones_rivadavia_e_784_1_ulliv.pdf