

**“Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN -AFIP-DGI s/DGI”
04/10/2018 - C.N.C.A.F. Sala III**

En la ciudad de Buenos Aires, a los 4 días del mes de octubre del año dos mil dieciocho, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos “Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/ EN-AFIP s/ Dirección General Impositiva”, Causa N° 12486/2015/CA2, planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice:

I.- Que por sentencia de fs. 269/275 vta. se hizo lugar a la demanda iniciada por Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria -en adelante “Cresud”- y, en consecuencia, se dejó sin efecto la Resolución N° 3 bis/2015 (DI RCEN), por la que se había rechazado la compensación solicitada, imponiendo las costas a la demandada vencida.

Para arribar a tal decisión el a quo, luego de efectuar una reseña de los argumentos esgrimidos por ambas partes en sus respectivas presentaciones, de invocar la normativa aplicable y de efectuar un relato de los hechos que antecedieron a la interposición de la demanda -los cuales, vale adelantar, reseñaré posteriormente-; sostuvo que, a pesar de que en los considerandos contenidos en la RG (AFIP) N° 3175 se hace expresa referencia al precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Rectificaciones Rivadavia SA”, estableciéndose que correspondía precisar los alcances del instituto de la compensación prevista en el RG (AFIP) N° 1658, contrariamente a ello vedó la posibilidad de que los responsables sustitutos compensaran sus saldos.

En tal entendimiento, afirmó que, en base al precedente jurisprudencial referido, no cabía sino concluir que la pretensión de la firma actora debía ser acogida, pues se cumplieron los requisitos tenidos en cuenta por el Máximo Tribunal, existiendo identidad de sujetos tributarios, en tanto el titular pasivo de la deuda impositiva es, simultáneamente, el titular activo de un crédito contra el Fisco, sin resultar relevante que en un caso lo sea como responsable y en el otro como contribuyente.

En el decisorio el juez de grado mencionó que, tal como lo requirió la parte actora, se ha hecho lugar al dictado de una medida cautelar, luego de que la AFIP presentara el informe previsto en el artículo 4º de la ley 26.854.

II.- Que contra dicho pronunciamiento el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación a fs. 276, expresando sus agravios a fs. 286/292 vta., los cuales fueron replicados por la contraria a fs. 294/297.

Expresa que la sentencia recurrida ha omitido considerar de manera adecuada el derecho invocado por esa parte y que resulta aplicable al caso en debate.

Explica que le causa agravio la interpretación efectuada en relación a lo dispuesto en el artículo 1º de la RG (AFIP) 3175, como así también su no aplicación.

Destaca que el fallo se equivoca al afirmar que “en base a lo precedentemente expuesto, no cabe sino concluir que la pretensión de la firma actora en los expedientes acumulados, debe ser acogida, pues se cumplen los requisitos tenidos en cuenta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente ya citado, existiendo, en consecuencia identidad de sujetos tributarios, en tanto el titular pasivo de la deuda impositiva es, simultáneamente, el titular activo

de un crédito contra el Fisco, sin resultar relevante que en el caso lo sea como responsable y en el otro como contribuyente”. Insiste en que no se ha aplicado la RG (AFIP) 3175 sino que, por el contrario, el decisorio se ha basado en un antecedente jurisprudencial que claramente no resulta aplicable.

Expone que en virtud del fallo recaído en “Rectificaciones Rivadavia SA” la AFIP dictó la mentada resolución general.

Transcribe la parcela del pronunciamiento recurrido que establece que “tras la reseña efectuada -sin perjuicio de que la Dirección General de Ingresos Públicos [rectius: Administración Federal de Ingresos Públicos], en los considerandos de la Resolución General Nº 3175/11, manifestara que en virtud de las conclusiones arribadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “RECTIFICACIONES RIVADAVIA SA” correspondía precisar el alcance del instituto de la compensación previsto en la Resolución Nº 1658- se advierte que contrariamente a lo sostenido por aquélla, se le ha vedado la compensación a los responsables sustitutos, contrariando lo decidido por el Máximo Tribunal, en la medida que había resuelto -como ya se dijo- que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad, por lo que puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros, sujeta a una razonable reglamentación”, y aduce que, de modo opuesto a ello, el fallo “Rectificaciones Rivadavia SA” fue el que dio lugar al dictado de la RG (AFIP) 3175 que zanjó de manera definitiva las cuestiones oscuras, siguiendo para ello los lineamientos del precedente indicado.

Asevera que en el fallo apelado no se ha valorado en su justa medida la RG (AFIP) Nº 3175 y sus alcances, motivo por el cual se la debe analizar a efectos de que se revoque aquél.

En tal inteligencia, distingue a los sujetos enumerados en el artículo 5º de la ley 11.683, de los contenidos en el artículo 6º. En relación a los primeros explica que son los contribuyentes, quienes producen el hecho generador de la obligación tributaria y que se encuentran obligados a pagar el tributo en la forma y oportunidad debida; mientras que, a los segundos los identifica como sujetos pasivos auxiliares de la prestación tributaria, quienes sin revestir la calidad de contribuyentes tienen a su cargo, por mandato legal, cumplir con la obligación tributaria junto con el mismo o en su lugar, según se trate de responsables solidarios o sustitutos tributarios.

Posteriormente transcribe el artículo 25.1 de la ley 23.966 (Título VI), modificado por la ley 25.565, referido al impuesto sobre los bienes personales -en adelante ISBP- acciones y participaciones y, en particular, a su modo de liquidación en ingreso.

Luego de hacer lo propio con el artículo 28 de la ley 11.683, destaca que el mismo dispone que la AFIP “podrá” hacer extensible a los responsables enumerados en el artículo 6º de la misma ley “conforme los requisitos y condiciones que determine la AFIP”. En tal sentido, pone de resalto el hecho de que la propia norma establezca que la posibilidad de compensar es condicional, y que quedará sujeta a los requisitos y condiciones que fije la administración tributaria.

Afirma que el dictado de la RG (AFIP) 3175 lo fue en el marco de lo normado en la ley 11.683 (art. 24) y en el decreto 618/97 (art. 7º).

Expresa que al existir una normativa específica que regula la materia en debate no puede aplicarse el precedente “Rectificaciones Rivadavia SA”, como erróneamente lo hizo el a quo.

En consonancia con ello, explica que la compensación intentada por la actora fue de fecha posterior al dictado de aquél fallo, habiendo sido efectuada en los términos de la resolución general en cuestión.

Explica que, a través de esta última, la AFIP estableció los requisitos y formalidades que deben observar los contribuyentes y responsables a efectos de solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales con saldos de impuestos a su favor, precisando el alcance del instituto de la compensación.

Por otra parte, niega que la RG (AFIP) N° 3175 sea inconstitucional y declara que el rechazo de la compensación efectuada por Cresud se ajusta a derecho.

Expone que, de modo contrario a lo sostenido en la sentencia en crisis, la compensación pretendida será procedente siempre que los saldos deudores y acreedores pertenezcan, a la vez, a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de una deuda impositiva y titular activo de un crédito contra el Fisco Nacional. Tal circunstancia -señala- no se evidencia en la especie, dado que no existe la identidad subjetiva exigida por el artículo 28 de la ley 11.683.

Sobre el particular, aduce que el titular de las acciones y participaciones es el sujeto sobre quien recae el tributo, siendo la sociedad comercial simplemente la responsable del ingreso del mismo. En otras palabras, el titular del crédito fiscal invocado -saldo de libre disponibilidad en IVA- es un sujeto distinto a aquél sobre el que recae el ISBP, que son los titulares de las acciones del ente social.

Finalmente efectúa algunas consideraciones del voto minoritario del fallo “Rectificaciones Rivadavia SA” y formula reserva del caso federal.

III.- Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios es importante recordar que el suscripto no se encuentra obligado a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CS Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, “ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento”, del 29/5/08; “MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986”, del 21/5/09; “Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)”, del 21/10/10; “CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 -Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)”, del 25/8/11, “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15, entre otros).

IV. Que, ello sentado, como medida liminar se impone efectuar una reseña de los aspectos fácticos y jurídicos que identifican al planteo traído a decisión, para luego, tomando la debida lectura de la sentencia apelada y de las expresiones vertidas por las partes, identificar concretamente la materia debatida y extraer la solución al caso.

V. Que de la lectura de los presentes actuados y de las actuaciones administrativas -en adelante “a.a.”- que se tienen a la vista, se extrae la siguiente plataforma fáctica.

La firma actora se encuentra inscripta en la AFIP como sujeto activo en varios tributos, regímenes de información y de percepción, cabiendo aquí destacar -en relación a los primeros- el IVA y el ISBP-acciones y participaciones sociales (conf. fs. 41).

Mediante multinota del 7/5/12, Cresud informó a la administración tributaria que había procedido a cancelar el saldo de la obligación correspondiente al ISBP-acciones y participaciones del período fiscal 2011 con el saldo de libre disponibilidad consignado en la declaración jurada del IVA, período fiscal 3/12 (a.a. 10588-9-2013, fs. 2/4).

La AFIP rechazó la compensación e intimó al presentante para que ingresara la suma correspondiente al ISBP-acciones y participaciones (a.a., fs. 7). Apelado el acto administrativo en los términos del decreto 1397/79 (art. 74), el Director (int) de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI lo confirmó por conducto de la Resolución N° 3 bis/2015 (DI RCEN) del 26/2/15 (a.a., fs. 98/112).

Contra esta última Cresud interpuso demanda en los términos del artículo 23 de la ley 19.549, derivando ello en la formación de la presente causa.

Vale destacar que, en tal estado de situación, Cresud ha promovido y solicitado el dictado de una medida cautelar autónoma, la cual, en su oportunidad, ha tenido favorable acogida, ordenándose a la AFIP a que se abstuviera de intimar, ejecutar, exigir, caucionar o cualquier otro acto similar, en sede administrativa o judicial, en lo correspondiente al importe del ISBP-acciones y participaciones en cuestión (vide fs. 156/158), con las ampliatorias de fs. 185, 200 y 258.

Los fundamentos en virtud de los cuales el organismo fiscal adoptó aquella posición surge de la propia Resolución N° 3 bis/2015 (DI RCEN) -luego reiterados en las presentaciones judiciales pertinentes- las que, en lo medular, paso a transcribir: "...el criterio adoptado por este Organismo en materia tributaria para la procedencia de la extinción de las obligaciones fiscales por medio del instituto de la compensación es conforme al regulado por el artículo 818 del Código Civil, que exige que dos personas por derecho propio, reúnan recíprocamente la calidad de deudor y acreedor".

"Que en ese entendimiento, es dable señalar que el criterio aceptado por este Ente Recaudador gira en torno a que si bien el régimen aprobado por la Ley 25.585 establece un sistema especial de ingreso del tributo en cuestión, ello no altera la naturaleza propia del Impuesto, el cual recae sobre el "Titular" de las acciones o participaciones sociales, atento a que éste resulta incidido patrimonialmente en mérito al resarcimiento previsto en el último párrafo del artículo incorporado por la norma legal indicada, no resultando admisible la compensación pretendida en virtud de no verificarse simultáneamente la calidad de deudor y acreedor, exigida por el artículo 28 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), reglamentado por la Resolución General 1658 (AFIP) y sus modificaciones" (a.a., fs. 106).

VI. Que en lo que concierne al aspecto normativo del asunto, corresponde clasificar dos órdenes regulatorios.

Uno de carácter tributario-sustantivo, que involucra al aspecto material y subjetivo del ISBP-acciones y participaciones, y otro tributario-obligacional, referido a la modalidad de cancelación -y consecuente extinción- de la obligación fiscal por parte del sujeto debido.

En el primero se encuentra la ley 23.966, cuyo Título VI contempla el ISBP, entre cuyos hechos impositivos se ubica la posesión de acciones representativas del capital social de entes privados por parte de personas humanas o sucesiones indivisas radicadas en el país -entre otros- (arts. 17 y 19 inc. j), de un lado, y por el otro, la obligación de liquidar e ingresar dicho gravamen por parte de las sociedades comerciales regidas por la ley 19.550, en el carácter de pago único y definitivo.

En el segundo se halla la ley 11.683, cuyo artículo 6º, apartado 2º instituye a los “Responsables sustitutos en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas”, como sujeto obligado a pagar el tributo al Fisco, sumado al artículo 28, entre cuyos medios aptos para extinguir las obligaciones tributarias sustantivas prevé a la “compensación”, estipulando que la AFIP “...podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la Administración Federal ... aunque provengan de distintos gravámenes... La facultad consignada en el párrafo anterior podrá hacerse extensible a los responsables enumerados en el artículo 6 de esta ley, conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

Este último dispositivo ha sido reglamentado por la RG (AFIP) N° 1658 de 2004, cuyo artículo 1º fue sustituido por la RG (AFIP) N° 3175 (BO 2/9/11), rigiendo desde entonces el siguiente: “Los contribuyentes o responsables mencionados en el artículo 5º de la ley 11.683 ..., podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aun cuando estos correspondan a distintos impuestos...”

“... procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan, a la vez, a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de la 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 11.683 ..., no podrán solicitar la compensación a que alude la presente”.

VII. Que efectuadas las reseñas que anteceden, advierto que no existe disenso entre las partes en torno a la existencia y cuantía de los saldos deudores en el ISBP-acciones y participaciones, de un lado, y los acreedores en el IVA, del otro; tampoco en orden al cumplimiento de los requisitos formales que han de observarse para solicitar la compensación en debate. Por el contrario, el conflicto se centra en el carácter subjetivo que guarda Cresud a la luz del ISBP, lo cual tiene directa implicancia en su derecho a solicitar la cancelación de tal impuesto a través del instituto de la compensación.

En rigor, el carácter de responsable sustituto de Cresud no se discute, el desacuerdo radica en sus alcances, esto es, si en virtud de ello le cabe la posibilidad de cancelar el ISBP a través de aquél mecanismo.

En lo sustancial, el organismo lo niega en base a que el hecho imponible tiene por sujeto a los titulares de las acciones de la sociedad comercial, cabiéndole a esta última sólo el deber de liquidar e ingresar el gravamen en lugar de aquellos.

Tal postura ha sido tradicionalmente sostenida por el Fisco Nacional, lo cual, como es sabido, ha dado lugar al dictado del mencionado precedente “Rectificaciones Rivadavia SA” el 12/7/2011, y poco después al dictado de la RG (AFIP) N° 3175 (BO 2/9/11)

Ello explica el agravio del Fisco Nacional en el cual objeta que el Sr. juez de grado se haya basado en el fallo de la Corte para resolver como lo hizo, en lugar de hacerlo en base a la resolución general.

Para dar claridad a este nuclear asunto, avizoro que la sentencia de la Corte Suprema fue dictada el 12/7/11, que la RG (AFIP) N° 3175 fue dictada el 2/9/11, y que la solicitud de compensación fue practicada por Cresud el día 7/5/12.

Se comprende así pues que el Fisco afirme que la solicitud del contribuyente debe resolverse en virtud de lo que dispone la resolución general, habida cuenta de que la misma tenía plena vigencia en ese momento.

VIII. Que tengo para mí que la sustancia de este debate ya ha sido zanjada con el dictado del tan mentado fallo “Rectificaciones Rivadavia” por parte del Tribunal Címero.

Allí, el dictamen de la Procuración General de la Nación -el cual fue compartido por la mayoría del Tribunal- expresó lo siguiente: “...el saldo acreedor pertenece a Rectificaciones Rivadavia SA como contribuyente en el impuesto al valor agregado y el deudor también le pertenece, como responsable del impuesto sobre los bienes personales-acciones y 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 SA es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participantes en su capital...”.

De acuerdo con tal inteligencia, la calidad de responsable sustituto de Cresud no es óbice per se para que requiera la compensación de su saldo acreedor en el IVA con el deudor en el ISBP-acciones y participaciones. Justamente tal ha sido el criterio seguido por esta Sala al dictar sentencia en los autos “Cresud SA CIFYA c/EN - AFIP DGI RESOL 160/11 (ACTO 26-V-11) s/Dirección General Impositiva”, del 27/2/2014, en donde se debatió un planteo similar al de autos, aunque en relación a una solicitud de compensación efectivizada el 6/5/11, es decir, con anterioridad a que se dictara la RG (AFIP) 3175.

Ahora bien, el dictamen en examen también sostuvo que en virtud de lo normado en el artículo 1º de las RG (DGI) N° 2542 -hoy derogada- y en el artículo 1º de la RG (AFIP) N° 1658 -texto anterior a la reforma introducida por su par N° 3175- permitían solicitar la compensación a todos los sujetos, sin distinción entre los “sustitutos” y “responsables por deuda ajena”, toda vez que, por aquél entonces, no existía ninguna prohibición expresa.

Este argumento, precisamente, es el que exige reeditar el debate, puesto que, con el dictado de la RG (AFIP) N° 3175, el último párrafo del artículo 1º de la RG (AFIP) N° 1658 pasó a expresar lo siguiente: “Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el artículo 6º de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no podrán solicitar la compensación a que alude la presente”.

Previo a introducirme al análisis del particular, destaco que a partir de la reforma introducida por la ley 27.430 a la ley 11.683, los responsables sustitutos se encuentran normativamente distinguidos de los responsables por deuda ajena, conteniendo actualmente el artículo 6º de la ley de rito dos apartados diferenciados, uno para cada tipo de sujeto.

IX. Que, a modo de adelanto, considero que los agravios del Fisco Nacional no han de conmover el criterio sentado por el a quo.

En primer lugar, de acuerdo con el criterio sentado en los precedentes jurisprudenciales reseñados en el considerando anterior, Cresud cuenta con la doble calidad de sujeto titular de la deuda y del crédito en relación al Fisco Nacional, activándose en consecuencia la regla jurídica contenida en el artículo 921 del Código Civil y Comercial de la Nación, correlativo con el artículo 818 del derogado Código Civil.

En segundo término, concretamente en lo referido a la prohibición introducida por la RG (AFIP) 3175 respecto de los responsables sustitutos, interpreto que a través de la misma la administración tributaria se ha excedido indebidamente en el ejercicio de su potestad de reglamentación. En efecto, el legislador ha autorizado a extender a los responsables enumerados en el artículo 6º de la ley de rito la posibilidad de compensar sus saldos “conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos” (el subrayado es propio), no obstante, el órgano ha fijado una prohibición en relación a esos sujetos.

Al respecto es del caso recordar que el decreto 618/97 en su artículo 7º, al regular las facultades de reglamentación que le caben a la AFIP estatuye que: “El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración” (subrayado propio).

La administración tributaria cuenta con la potestad de reglamentar el derecho que el legislador ha reconocido en favor de determinados sujetos, fijando los requisitos y condiciones para su ejercicio, mas ello no ampara el desconocimiento de tal derecho; el órgano administrativo carece de atribuciones para negar aquello que la ley no niega.

Recuérdese que nuestra Ley Fundamental establece que el Poder Ejecutivo expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, “cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias” (art. 99 inc. 2º).

Siendo ello así, el reconocimiento del derecho que aquí le cabe a Cresud de compensar sus saldos resulta de una ajustada lectura del ordenamiento legal que rige la materia.

Que en mérito de todo lo expuesto, voto porque se desestime el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional contra la sentencia de fs. 269/275 vta. y que se la confirme, con costas (CPCC, art. 68, primer párrafo).

El Dr. Carlos Manuel Grecco adhiere al voto del vocal preopinante.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal RESUELVE: rechazar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, imponiendo las costas a la vencida (conf. art. 68, CPCC, primer párrafo).

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se deja constancia de que el doctor Jorge Esteban Argento no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ
CARLOS MANUEL GRECCO