

**“Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria 2019 c/EN - AFIP-DGI s/DGI”
16/04/2019 C.N.C.A.F. SALA II**

Buenos Aires, 16 de abril de 2019.-

Y VISTOS: estos autos, caratulados “Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/dirección general impositiva”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 229/237, la Señora Jueza de primera instancia rechazó la acción intentada por Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria contra el Estado Nacional (A.F.I.P. -D.G.I.), mediante la cual la actora persiguió la declaración de nulidad de la resolución Nº 152/2015 (DI RCEN) por cuyo conducto se rechazó en definitiva el pago por compensación del Impuesto sobre los Bienes Personales (acciones o participaciones societarias, período fiscal 2014), con el saldo de libre disponibilidad emergente de la DD.JJ. del I.V.A., período fiscal 4/2015, por la suma de \$ 6.342.044,85 y con el saldo a favor de la DD.JJ. del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, período fiscal 2014 por la suma de \$ 2.000.000.

Impuso las costas a la parte actora en tanto resultó vencida (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N.).

II.- Que para decidir del modo indicado, la Magistrada tras reseñar el objeto de la contienda y el tema a decidir, precisó que en el precedente “Rectificaciones Rivadavia S.A. c/A.F.I.P. s/ordinario” (cfr. Fallos: 334:875), el Máximo Tribunal -por mayoría-, sostuvo que resultaba inoficiosa la distinción que planteaba el Fisco Nacional entre responsable sustituto y responsable por deuda ajena, a la luz de lo dispuesto por las Resoluciones Generales (DGI) 2542 y 1658; ello, por cuanto establecían que los contribuyentes o responsables podrían 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; precisándose, que dicha compensación procedería 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.

Del mismo modo, indicó que en ese precedente se hizo hincapié en que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y por ende puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros, lo cual debe estar sujeto a una razonable reglamentación, la cual -en el caso- se encontraba en los arts. 27, 28, 29 y ccdtes, de la ley 11.683.

Indicó que, con posterioridad al fallo reseñado, la A.F.I.P. dictó la Resolución General Nº 3175/11, cuyo artículo 1º, establecía que los contribuyentes o responsables mencionados en el artículo 5º de la ley 11.683, podrían solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales determinadas y exigibles con saldos a su favor aun cuando estos correspondan a distintos impuestos, de conformidad con el régimen que allí se establece. Asimismo, se indicaba que dicha compensación procedería 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, siempre que lo autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate.

Por último, precisó que 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 podrían solicitar la compensación bajo estudio.

Sentado lo anterior, destacó que la controversia se circunscribe al carácter de responsable sustituto y responsable por deuda ajena de la empresa aquí actora.

La cuestión en debate es, si los tributos que intenta aplicar para la compensación pueden ser utilizados a tal fin. El principio general del art. 5 de la ley 11.683, sustituido por el art. 177 ley 27.430, expresa quién es el obligado a tributar por deuda propia, pero no especifica sobre qué tributos se refiere. Por otro lado, el art. 6 (también sustituido por la ley 27.430) explica que hay sujetos -además de los contribuyentes naturales- que también pueden ser sujetos pasivos de cumplir por deuda ajena.

Aclaró que la ley prevé ambos casos, deuda propia y deuda ajena. La trama es, qué tributo puede ser abonado solamente por el titular y qué tributo no puede ser abonado por una persona distinta al obligado a dicho pago.

De allí que, según su criterio para zanjar esta situación es necesario analizar la gabela que en este caso la actora intenta compensar, y si ésta corresponde a deuda propia o deuda ajena.

Recordó que el art. 28 de la L.P.T. regula sobre el instituto de la compensación de saldos. Y, en materia del Impuesto sobre los Bienes Personales, la ley 23.966 explica quiénes son las personas -físicas o jurídicas- que deben cumplir con la prestación principal tributaria de pagar el impuesto al Fisco.

De allí infirió que el Impuesto sobre los Bienes Personales, Acciones o Participaciones Societarias, se trata de un tributo específico y es una deuda que recae sobre la propia persona física, en ese caso los accionistas, y no sobre la sociedad.

Por tal motivo, consideró que en este caso la sociedad pasa a ser “responsable sustituto”, que es lo que no deja compensar a los sustitutos ya que, los bienes personales no pertenecen a la firma Cresud S.A., sino a los accionistas que integran la sociedad.

Al respecto, indicó que la Corte Suprema de Justicia -por mayoría- en el fallo “Rectificaciones Rivadavia S.A.” (Fallos: 334:875), consideró que no tiene importancia, para la posibilidad de pedir compensación de impuestos, que la sociedad no sea el contribuyente directo en Bienes Personales sobre las acciones en manos de los accionistas, sino que actúe como “responsable sustituto”. Además de sostener que “todo tributo, pagado en exceso por un contribuyente, sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, (la empresa) puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias”.

No obstante, el citado Tribunal no hizo distinción sobre el tributo a compensar. De lo que, dedujo, por tal razón la A.F.I.P. dictó la R.G. Nº 3175/11 para poner fin a esta situación y especificar cuándo es admisible el pago por compensación.

Luego reseñó el voto en disidencia de la Dra. Highton de Nolasco en el precedente antes referido y concluyó que la R.G. Nº 3175/2011, no vulnera el principio de jerarquía normativa.

Al respecto, señaló que el art. 31 de nuestra Carta Magna expone dos principios: el de supremacía constitucional y el de jerarquía de las fuentes del derecho. En su texto, declara la supremacía de la constitución, por sobre todo orden jurídico, y éste debe subordinarse a ella. Y

en relación al orden jerárquico, las leyes deben atender al orden de importancia que les otorga una jerarquía, pues las leyes están por encima de los decretos que vienen a reglamentar a aquéllas cuidando de no alterar su espíritu para facilitar su aplicación.

A mayor abundamiento, concluyó que debe analizarse la aplicación de la vigencia temporal de las normas y si su texto vulnera la jerarquía normativa. Sobre el punto, refirió lo dispuesto en el art. 7º del Código Civil y Comercial y señaló que las nuevas leyes se aplican o surten efecto inmediato a las situaciones y relaciones jurídicas en curso.

En este caso, conforme la fecha de publicación en el Boletín Oficial -02/09/2011 y su entrada en vigencia el 12/09/2011-, la R.G. Nº 3175/11 se encontraba en plena vigencia respecto del período fiscal que la empresa actora pretende compensar. Por lo tanto, concluyó en que corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad de la citada R.G. y rechazó la demanda iniciada por la firma actora, con costas.

III.- Que contra lo así decidido, la parte actora interpuso apelación (ver fs. 238) y expresó agravios a tenor del escrito que corre glosado a fs. 242/249.

La demandada contestó el traslado que le fuera conferido, a fs. 251/256.

IV.- Que la actora en su memorial, tras reseñar los antecedentes de la causa y lo resuelto en la instancia anterior, se agravió porque consideró que si bien la Sra. Jueza a quo citó el art. 17 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales -mediante la cual se dispuso quiénes son los sujetos pasivos del impuesto- omitió analizar lo dispuesto por el artículo sin número incorporado a continuación del art. 25 de la misma ley, en cuya parte pertinente el legislador ha sustituido al deudor del impuesto por otro, por lo que la deuda no recae sobre la persona propia física (en el caso, los accionistas), como erradamente lo sostuvo la instancia anterior; sino que recae íntegramente sobre la S.A. que liquida, declara e ingresa el Impuesto sobre los Bienes Personales, Acciones o Participaciones Societarias.

Además sostuvo que poco importa para la solución del caso, que el hecho imponible recaiga sobre los bienes que pertenecen a los accionistas, puesto que lo relevante y fundamental es que la sociedad por disposición del legislador, es el único deudor obligado frente al Fisco. Ello, en razón a que el sujeto pasivo ha sido sustituido por la citada sociedad. Señaló las precisiones que sobre el punto efectuó la Corte Suprema de Justicia en el caso “Rectificaciones Rivadavia S.A.” (Fallos: 334:875).

Agregó que tampoco se ajusta a la verdad la afirmación de la instancia anterior en cuanto a que el Alto Tribunal en ese caso no había hecho distinción sobre el tributo a compensar. Por el contrario, lo que allí se precisó y concluyó fue que 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. 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”.

Por ello, entendió que no caben dudas que en su análisis la Corte Suprema tuvo en cuenta para confirmar la compensación que la actora era acreedora del Fisco como contribuyente y deudora como responsable del Impuesto sobre los Bienes Personales.

A continuación, citó el art. 28 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) y sostuvo que la sentencia ha omitido su análisis. En tal sentido, señaló que la norma alude a que la compensación procede cuando el contribuyente tenga saldos acreedores y, a su vez, tenga saldos deudores para con el organismo. Asimismo, la norma habilita a compensar a los responsables enumerados en el art. 6º de la ley, entre los cuales se encuentran los respectivos responsables sustitutos.

Concluyó que, resulta claro que la norma en modo alguno limita el derecho a compensar cuando la deuda corresponde a un sujeto que si bien no realiza el hecho imponible es el único “responsable” y obligado frente al Fisco a liquidar, presentar declaración jurada e ingresar el impuesto que tiene según marca la ley, carácter de pago único y definitivo.

Por ello, calificó como insostenible la postura del Tribunal a quo al señalar que su parte cancela con saldos propios una “deuda ajena”, puesto que la deuda es propia de la sociedad como sujeto pasivo y es la única obligada a su pago frente al Fisco (según prescribe el impuesto en cuestión) y en caso de omitir su declaración y pago es pasible de intimación, ejecución fiscal y multas por omisión, según lo manda la ley procedimental.

Reiteró que sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia en el caso “Rectificaciones Rivadavia S.A.” (Fallos: 334:875), analizó si se verificaban los requisitos básicos de la ley para la procedencia del pago por compensación del gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de la sociedad con saldos de I.V.A., y sostuvo que el saldo acreedor pertenece a la sociedad como contribuyente del I.V.A. y el deudor también le pertenece, como responsable del Impuesto sobre los Bienes Personales. 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 resulte relevante que en 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 ley 25.585), resulta innegable que la sociedad es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas, 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 directamente los bienes que dieron origen al pago, siendo esto último, una cuestión entre particulares ajena al Fisco Nacional.

De lo expuesto, concluyó que no caben dudas de que su parte es el único sujeto deudor del impuesto frente al Fisco y lo es por derecho propio toda vez que por la sustitución, el legislador lo ha colocado en el lugar del accionista frente al Fisco, sin importar la causa (hecho imponible) que da nacimiento a la obligación del impuesto.

Por otra parte, se refirió a la R.G. Nº 3175/2011, mediante la cual se modificó su similar Nº 1658, en el sentido de que no puso fin a la situación tratada por la Corte Suprema de Justicia -como ligeramente lo sostuvo el Tribunal apelado- sino que a tenor de sus términos, prohibió la compensación permitida por el art. 28 de la L.P.T.

Tal R.G. en lugar de propiciar las compensaciones a la luz de lo dispuesto por la ley de fondo y, asimismo, de la doctrina que emana de fallo citado, “...bajo el falso y engañoso fundamento de que corresponde precisar el alcance del instituto de la compensación previsto en la mencionada norma, aniquiló el derecho contemplado a favor del contribuyente en el art. 28 de la L.P.T.” (énfasis original). En ese sentido, citó jurisprudencia de esta Cámara que resulta concorde con su tesitura.

A mayor abundamiento, sostuvo que así como el Fisco no podía impedir la compensación -como la solicitada por su parte- bajo el argumento de que la misma no se encuentra reglamentada, mal podría a contrario sensu, directamente prohibirla por una norma de rango inferior a la ley como resulta la prohibición que postula la R.G. Nº 3175/11. En definitiva, consideró que ningún derecho tenía la demandada de dictar la R.G. Nº 3175/11, en los términos en que lo hizo, puesto que con una motivación falsa no sólo ha contrariado lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia, sino que ha violentado abiertamente el art. 28 de la ley 11.683.

V.- Que con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, in re, “Luis A. Ducret y Cia. S.A. c/Dirección General Impositiva”, Expte. Nº 11.354/2017, del 18/12/2018).

VI.- Que la posición del Fisco Nacional se ciñe en afirmar que no existe identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda tributarias, siendo éste un requisito exigido por el art. 28 de la ley 11.683.

En tal sentido, indicó que el titular de las acciones o participaciones es el sujeto sobre el que recae el Impuesto sobre los Bienes Personales, siendo la sociedad simplemente la responsable del ingreso del mismo.

Por lo tanto, postuló que había quedado demostrado que el titular del crédito fiscal invocado (saldos de libre disponibilidad en el I.V.A., relacionado al período fiscal abril de 2015 y vinculado con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, período fiscal 2014), es un sujeto distinto a aquél sobre el que recae el Impuesto sobre los Bienes Personales.

A lo expuesto, agregó que la R.G. A.F.I.P. Nº 3175/2011 prohíbe que los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos soliciten la compensación de sus obligaciones fiscales (determinadas y exigibles) con saldos de distintos impuestos a su favor.

Por su parte, la actora sostuvo que la ley 11.683 habilita a los sujetos comprendidos en el art. 6º a compensar los saldos acreedores con saldos deudores. Asimismo, alegó que la A.F.I.P. “...con el dictado de la ilegal R.G. Nº 3175/2011”, lo que hizo fue burlar la buena fe con que se expidió la C.S.J.N. en los autos: “Rectificaciones Rivadavia S.A.” (Fallos: 334:875) y, de ese modo, violentar el citado art. 28 de la L.P.T.

En tal orden, señaló que la prohibición o cercenamiento del derecho resulta violatorio del principio de legalidad, razonabilidad, jerarquía normativa y el derecho de propiedad (arts. 19, 28, 31 y 17 de la Constitución Nacional), puesto que prohíbe lo que expresamente el art. 28 de la ley 11.683 permite. De allí el planteo descalificante respecto a la R.G. A.F.I.P. Nº 3175/2011.

VII.- Que detallado el tema a decidir, cabe efectuar una breve reseña de las actuaciones cumplidas en sede administrativa y judicial.

En tal sentido, se observa que la parte actora se encuentra inscripta ante la A.F.I.P. como sujeto activo en varios impuestos, regímenes de percepción y de información. En cuanto al caso atañe, cabe mencionar el I.V.A., el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y el Impuesto sobre los Bienes Personales, acciones y participaciones sociales (ver fs. 20/23 de la actuación Nº 10590-96-2015, a la que corresponderán las citas subsiguientes).

Mediante presentación de fecha 11 de mayo de 2015, la actora informó a la A.F.I.P. que procedía a cancelar el saldo de la obligación correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales, acciones y participaciones sociales del período fiscal 2014 mediante compensación con el saldo a favor de la DD.JJ. del I.V.A. del período fiscal abril de 2015 por la suma de \$ 6.342.044,85 y con el saldo a favor de la DD.JJ. del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, período fiscal 2014 por \$ 2.000.000,00 (ver fs. 6/12).

La demandada rechazó la compensación e intimó a la contribuyente para que ingresara la suma correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales, acciones y participaciones sociales del período fiscal 2014 (ver fs. 26/27). Frente a tal circunstancia, la contribuyente articuló el recurso previsto en el art. 74 del decreto N° 1397/79 (ver fs. 28/35) y, luego de la intervención de los organismos técnicos y jurídicos competentes (ver fs. 61/64 y fs. 66/69), el Director (int.) de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P. -D.G.I. confirmó el rechazo de la compensación, mediante resolución (DI RCEN) N° 152/2015 (ver fs. 73/89).

Contra el citado acto administrativo, la contribuyente inició demanda impugnatoria en los términos de los arts. 23 y ccdtes. de la ley 19.549; causa en la que se dictó la sentencia desestimatoria de la pretensión, apelada la cual motivó la intervención de este Tribunal.

Los fundamentos esbozados por el Fisco Nacional para adoptar la decisión impugnada fueron asimismo mantenidos en la instancia judicial y dan cuenta de que: "...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. 1998 y modif.), reglamentado por la R.G. A.F.I.P. N° 1658 y sus modificatorias." (ver fs. 80/81).

VIII.- Que en cuanto a la resolución del fondo de la cuestión planteada, cabe señalar que respecto a este particular asunto, se han expedido recientemente dos Salas de esta Cámara (cfr. Sala III, en autos: "Cresud S.A. Comercial, Inmobiliaria, Financiera y Agropecuaria c/E.N. - A.F.I.P.- D.G.I. s/dirección general impositiva", Expte. N° 12.486/2015 y Sala V, in re, "IRSA Inversiones y Representaciones S.A. c/E.N. - A.F.I.P.-D.G.I. s/dirección general impositiva", Expte. N° 54.562/2015), con argumentos que en lo sustancial son compartidos por los suscriptos y a los que se hará referencia, en la medida en que sea pertinente, en los párrafos que siguen.

En efecto, en la sentencia dictada por la Sala III se sostuvo 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 impuesto, 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 Impuesto sobre los Bienes Personales, entre cuyos hechos imponible se ubica, por un lado, la posesión de acciones representativas del capital social de entes privados por parte de personas físicas o sucesiones

indivisas radicadas en el país (arts. 17 y 19, inc. j) 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 A.F.I.P. “...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 R.G. A.F.I.P. N° 1658/2004, cuyo artículo 1º fue sustituido por la R.G. A.F.I.P. N° 3175/2011 (B.O. 2/09/11), rigiendo desde entonces el siguiente: “[l]os 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”.

IX.- Que efectuadas las reseñas que anteceden, en igual sentido que en el caso tramitado ante la Sala III, se observa que el conflicto se centra en el carácter subjetivo que guarda Cresud S.A. a la luz del Impuesto sobre los Bienes Personales, 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 la contribuyente no se discute, el desacuerdo radica en sus alcances, esto es, si en virtud de ello le cabe la posibilidad de cancelar el impuesto de marras a través de aquél mecanismo.

En lo sustancial, la A.F.I.P. niega esa posibilidad 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.

Aquí también se comparte la tesis de la Sala III en el pronunciamiento al que se viene haciendo referencia, en el sentido de que tal postura ha sido tradicionalmente sostenida por el Fisco Nacional, lo cual ha dado lugar al dictado del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Rectificaciones Rivadavia S.A.” (Fallos: 334:875), y poco después al dictado de la R.G. A.F.I.P. N° 3175/2011 (B.O., del 2/09/2011).

La tesitura del Fisco Nacional parte de la objeción a la aplicación de la doctrina que emana del fallo de la Corte Suprema de Justicia citado, en lugar de la aplicación directa de la R.G. A.F.I.P. N° 3175/2011.

Al respecto, cabe señalar que la sentencia mencionada fue dictada el 12/07/2011, la R.G. referida fue dictada el 2/09/2011, y que la solicitud de compensación fue practicada por Cresud S.A. el día 11/05/2015. 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 al momento de la presentación.

X.- Que sin embargo, y adhiriendo a la tesitura expuesta por la Sala III en el precedente citado, la sustancia de este debate ya ha sido zanjada con el dictado del tan mentado fallo: “Rectificaciones Rivadavia S.A.” (Fallos: 334:875). 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 S.A. como contribuyente en el I.V.A. 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 S.A. 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 S.A. no es óbice per se para que requiera la compensación de su saldo acreedor en el I.V.A. con el deudor en el I.S.B.P. -acciones y participaciones (en igual sentido se había expedido esa Sala al dictar sentencia en los autos: “Cresud S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, del 27/02/2014, en donde se debatió un planteo similar al de autos, aunque en relación a una solicitud de compensación efectivizada el 6/05/2011, es decir, con anterioridad a que se dictara la R.G. A.F.I.P. N° 3175/2011.

Ahora bien, en el dictamen en examen también se sostuvo que en virtud de lo normado en el artículo 1° de las R.G. D.G.I. N° 2542 -hoy derogada- y en el artículo 1° de la R.G. A.F.I.P. 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 R.G. A.F.I.P. N° 3175, el último párrafo del artículo 1° de la R.G. A.F.I.P. N° 1658 pasó a expresar lo siguiente: “[l]os 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”.

Previo al análisis del particular cabe destacar 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 6° de la ley de rito dos apartados diferenciados, uno para cada tipo de sujeto.

XI.- Que en orden a cuanto se viene exponiendo, los agravios de la parte actora habrán de prosperar.

En primer lugar, de acuerdo con el criterio sentado en los precedentes jurisprudenciales reseñados anteriormente, Cresud S.A. 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 lugar, concretamente en lo referido a la prohibición introducida por la R.G. A.F.I.P. Nº 3175/2011 respecto de los responsables sustitutos, se interpreta que a través de la misma la administración tributaria se ha excedido indebidamente en el ejercicio de su potestad de reglamentación (cfr. en igual sentido, Sala III y Sala V en los pronunciamientos emitidos en los autos citados más arriba).

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”, no obstante, el órgano ha fijado una prohibición en relación a esos sujetos.

Al respecto es del caso recordar que el decreto Nº 618/97 en su artículo 7º, al regular las facultades de reglamentación que le caben a la A.F.I.P. estatuye que: “[e]l 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”.

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, más 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 (cfr. art. 99, inc. 2º).

Por ser ello así, el reconocimiento del derecho que aquí le cabe a Cresud S.A. de compensar sus saldos resulta de una ajustada lectura del ordenamiento legal que rige la materia. Es decir, se cumplen los requisitos tenidos en cuenta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente registrado en Fallos: 334:875, 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 un caso lo sea como responsable y en el otro como contribuyente.

A idéntica solución, por igual motivos, cabe arribar respecto a la compensación intentada en relación al I.S.B.P. con el saldo a favor de la DD.JJ. del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, período fiscal 2014 (cfr. en tal sentido, Sala V, in re, “IRSA”, ya citado).

En atención a lo expuesto, cabe concluir que el acto administrativo impugnado se encuentra viciado en uno de sus requisitos esenciales: la causa como derecho aplicable al caso (cfr. art. 7, inc. b de la ley 19.549).

Al respecto, se ha señalado que las reglamentaciones dictadas por la propia Administración integran el bloque de legalidad al que ésta se debe ajustar al emitir los actos individuales de aplicación de aquéllas y, asimismo, que la circunstancia que determina la validez de un acto administrativo individual consiste en la correspondencia de este último con el derecho objetivo vigente al momento de su dictado; ello constituye la esencia del principio de legalidad de la actividad administrativa (cfr. Comadira, Julio Rodolfo y Monti, Laura M. -Colaboradora- Procedimientos Administrativos -Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, anotada y comentada, Tomo I, La Ley, 2002, p. 197).

Por tal motivo, corresponde declarar la invalidez de la resolución N° 152/2015 (DI RCEN) por estar viciado el elemento causa como derecho aplicable antecedente; motivo por el cual el acto es nulo, de nulidad absoluta e insanable (cfr. art. 14, inciso b) de la ley 19.549 y esta Sala, en autos: “Weis, Myrian Alicia c/INCAA -resol. 811/08”, Expte. N° 36457/2010, sentencia del 30/07/2013).

En consecuencia, existen razones suficientes para revocar la decisión de la Señora Jueza de grado, lo que así se resuelve. Con costas a la demandada vencida por no advertirse motivos para la dispensa (cfr. art. 68, primera parte del C.P.C.C.N.).

En razón de todo lo expuesto precedentemente, el Tribunal RESUELVE: 1º) hacer lugar a la apelación de la actora y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, declarando la nulidad de la resolución N° 152/2015 -DI RCEN- y 2º) imponer las costas a la vencida (art. 68, primera parte del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA