

Impuesto sobre los bienes personales. Compensación. Responsables sustitutos. Comentario al dictamen de la Dirección Nacional de impuestos

Cra Silvana Toundaian

Comision Asesora de Estudios Tributarios

INTRODUCCIÓN

La Subsecretaría de Ingresos Públicos emitió dictamen a una consulta relativa a si, en el marco de la legislación vigente, se podría autorizar la posibilidad de que un sujeto, en su condición de responsable sustituto -designado en tal carácter por las leyes impositivas respectivas- pueda compensar el importe resultante de esa obligación mediante la utilización de sus saldos a favor de libre disponibilidad.

En el presente trabajo se relatan los antecedentes normativos y la jurisprudencia previa a la emisión del dictamen.

ANTECEDENTES

El artículo 28 de la ley 11.683 de procedimiento Tributario señala que el ente recaudador podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por dicho organismo, resultando extensible a los responsables enumerados en el artículo 6º de la ley.

La extensión mencionada en último término contempla a los responsables por deuda ajena y fue incorporada, como segundo párrafo del citado artículo 28 por la Ley N° 26.044.

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.

Es en este contexto que diversos responsables sustitutos, requirieron al ente recaudador la cancelación de las sumas adeudadas por su actuación como tales mediante la compensación con sus saldos a favor de libre disponibilidad.

Llegado a este punto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos "Rectificaciones Rivadavia" del 12 de julio de 2011, señaló que el saldo deudor le pertenecía a la sociedad, aunque como responsable sustituto verificándose, de este modo, la identidad subjetiva requerida (titular pasivo de la deuda y, simultáneamente, titular del activo de un crédito) para que sea procedente la compensación. Los aspectos determinantes del Dictamen del procurador fueron los siguientes:

- El artículo 1º de la RG 1658 vigente a ese momento permitía a los **contribuyentes** y a los **responsables** solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales
- No corresponde efectuar distinción alguna entre el **responsable por deuda ajena** y el **responsable sustituto**

- 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.
- El saldo acreedor pertenece a la sociedad 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 en donde el titular pasivo de la deuda impositiva es, simultáneamente, 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**.

Con posterioridad, la resolución General (AFIP) N° 3.175/11, en su artículo 1° sustituyó el artículo 1° de la RG (AFIP) N° 1.658/04, por el siguiente:

Artículo 1° — Los contribuyentes o responsables mencionados en el Artículo 5° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales — determinadas y exigibles— con saldos a su favor aun cuando éstos correspondan a distintos impuestos, de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general.

Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan, a la vez, a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco, y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate.

Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el Artículo 6° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no podrán solicitar la compensación a que alude la presente.

ASPECTOS CONCLUYENTES DEL DICTAMEN

En la actualidad, y más allá de la expresa prohibición a la que alude la resolución citada, vasta jurisprudencia (1) fue dictada ratificando el criterio de la Corte, en el sentido de autorizar la posibilidad de llevar a cabo la compensación por deudas generadas en el marco de la responsabilidad sustitutiva con saldos a favor de libre disponibilidad llegando a aducir que **la resolución general (AFIP) 3.175 altera la mecánica de la sustitución establecida en la ley de Bienes Personales e introduce restricciones que le son ajenas.**

En virtud de lo expresado a lo largo del informe, y en el entendimiento de que si un contribuyente determina un saldo a ingresar al Fisco por su obligación como responsable sustituto y a su vez posee saldos a su favor de libre disponibilidad queda verificada la identidad requerida por la norma - simultaneidad de deudor y acreedor en el mismo sujeto- aquél adquiere el derecho a que la compensación se haga efectiva, por lo que la facultad del organismo recaudador -prevista en el artículo 28 de la ley procedimental- relativa a prestar su conformidad se advierte en torno a que constate la acreditación de aspectos tales como la liquidez y la exigibilidad de las deudas. La doctrina, en este sentido, es conteste en confirmar tal lineamiento.

En atención a lo expuesto, y compartiendo el criterio emanado de los diferentes antecedentes judiciales traídos a colación, la Dirección Nacional entiende que, en el caso sometido a estudio, se manifiesta la ya mencionada identidad subjetiva necesaria para la procedencia de la compensación.

CONCLUSION

Restará esperar que la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) adecue la Resolución General 1658/04 y modifique el sistema de cuentas tributarias, para permitir la compensación que el propio Estado está reconociendo como derecho del contribuyente.

Referencias:

(1)"Cresud SA CIFYA c/EN - AFIP-DGI - R. 160/2011 (Acto 26/5/2011) s/DGI", Sala III, del 27 de febrero de 2014; "IRSA Inversiones y Representaciones SA c/EN - AFIP-DGI s/DGI", Sala V, 8 de agosto de 2018; "Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN-AFIP-DGI s/DGI", Sala III, del 4 de octubre de 2018 - que ya cuenta con Dictamen de la Procuración General de la Nación, el cual se detalla en el párrafo siguiente- ; "Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria 2019 c/EN - AFIP-DGI s/DGI", Sala II del 16 de abril de 2019; "Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria", Sala I, del 8 de agosto de 2019; y "Caseros 3039 SA c/EN-AFIP-DGI s/medida cautelar", Sala IV, del 19/11/2020.