



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Dictamen firma conjunta

Número:

Referencia: NO-2025-81182096-APN-SSIP#MEC. Compensación. Responsables sustitutos.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS

I.- La Subsecretaría de Ingresos Públicos somete a consideración de esta Dirección Nacional (NO-2025-81182096-APN-SSIP#MEC) 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.

II.- Con carácter introductorio, corresponde analizar la naturaleza de la responsabilidad sustitutiva en materia tributaria.

Sobre el particular, cabe señalar que la relación jurídico-tributaria principal encuentra su génesis en el acaecimiento del hecho imponible, es decir, cuando se producen en la realidad los hechos definidos en la norma legal como presupuestos hipotéticos para que se origine la obligación tributaria. Así, ello importa un mandato de pago de una suma de dinero en concepto de tributo, reconociendo en el organismo recaudador, en representación del Estado, el derecho a su cobro y al sujeto pasivo, como aquel obligado al cumplimiento de dicha prestación, ya sea a título propio o ajeno.

El sujeto pasivo, contribuyente o responsable por deuda propia, es el destinatario legal del tributo, es decir, aquel sujeto cuya capacidad contributiva tuvo en su mira el legislador al crear el gravamen. El artículo 5° de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, efectúa una enumeración, a mero título enunciativo, de quiénes pueden ser sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria de los diferentes impuestos (v.gr.: las personas humanas; las personas jurídicas a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho, etc.).

Ahora bien, todos los demás sujetos pasivos se distinguen del contribuyente porque, aunque tengan alguna relación con el hecho imponible -pues sin ella no se concibe su calidad de tales- ésta no permite inferir que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De esto deriva una clara consecuencia: no hace falta que la norma haga referencia expresa al deudor principal (el contribuyente), porque el criterio de atribución a él del hecho imponible, se desprende de la naturaleza misma del hecho; en cambio, los otros sujetos pasivos, por el contrario, son tales en

tanto la ley explícitamente los determine.

Dicho en otros términos, los denominados “responsables por deuda ajena” emanan de la ley y hacen frente a la obligación tributaria, no en virtud de su capacidad contributiva, sino en razón de que el texto legal del impuesto de que se trate expresamente lo ha puesto en esa posición como un medio para hacer efectiva la deuda impositiva.

En resumen, mientras que el contribuyente es el responsable por deuda propia, los demás sujetos pasivos asumen ese carácter como responsables por deuda ajena^[1]; este es el criterio que recoge, en la República Argentina, la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario, t.o. en 1998 y sus modificaciones, en sus artículos 5° y 6°, respectivamente.

En ese orden de ideas, cabe recordar que la Ley N° 25.795^[2] introdujo el entonces último párrafo del artículo 6° de la citada Ley N° 11.683 -actual apartado 2 del mismo artículo^[3]-, según el cual el responsable sustituto está obligado al pago del impuesto en la forma y oportunidad estipulada por el texto de que se trate.

Vale reiterar que al responsable sustituto la ley le ordena pagar el tributo derivado del acaecimiento del hecho imponible; no lo excluye de la relación jurídico-tributaria, sino que está “en lugar del contribuyente” para responder por la obligación de aquel. Así, se está en presencia de un responsable por sustitución desde que la ley reemplaza completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la Administración Tributaria por una persona diferente, la cual ocupa el lugar de aquél y queda, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino, como se señalara, en su lugar- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales que derivan de la relación jurídico-impositiva[4].

Aclarado lo que antecede, cabe ahora adentrarnos al estudio de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria.

Con relación a dicha figura, el artículo 28 de la ley procedimental señala que el ente recaudador “...podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados...” por dicho organismo, resultando ello extensible “...a los responsables enumerados en el artículo 6° de esta ley...”. La extensión mencionada en último término fue incorporada, como segundo párrafo del citado artículo 28, por conducto del punto VIII) del artículo 1° de la Ley N° 26.044[5].

Con relación a los aspectos operativos tendientes a su implementación, en un primer momento, la entonces RG (DGI) N° 2.542/85^[6] estableció, en su artículo 1°, que “*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.”

Con posterioridad, ese texto reglamentario fue derogado y sustituido por la RG (AFIP) N° 1.658/04^[7]; cuyo artículo 1° reprodujo los lineamientos de la norma dejada sin efecto.

Es en este contexto normativo que diversos responsables sustitutos, en particular los que debían actuar en dicho carácter en el ámbito del impuesto sobre los bienes personales, requirieron al ente recaudador la cancelación de las sumas adeudadas por tal actuación mediante la compensación con sus saldos a favor de libre disponibilidad.

Sobre el particular, debe tenerse presente que el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 del Título VI de la Ley N° 23.966 de Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones[8], en lo que aquí concierne, establece que las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades N° 19.550, T.O. 1984 y sus modificaciones, deben liquidar e ingresar el gravamen correspondiente a los titulares de las acciones o participaciones en dichos entes, en tanto dicho titular sea: i) una persona humana y/o sucesión indivisa, residentes^[9] en el país o en el exterior; y/o ii) una sociedad y/o cualquier otra persona jurídica, residente en el exterior.

En el caso del apartado ii) precedente, el segundo párrafo del artículo 25.1 consagra una presunción de derecho que no admite prueba en contrario, en el sentido de que las acciones y/o participaciones pertenecen de manera indirecta a personas humanas residentes en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas; ello así, debido a que en el artículo 17 de la ley del gravamen, sólo se establecen como sujetos pasivos del impuesto a las personas humanas y a las sucesiones indivisas.

Las sociedades comprendidas en la obligación reseñada *supra* tendrán que determinar el tributo aplicando la alícuota del cero coma cinco por ciento (0,5%) sobre el valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquide. Si la fecha de cierre del ejercicio comercial no coincide con el 31 de diciembre del año respectivo, se deberán computar los aumentos y/o disminuciones de capital desde dicho cierre hasta esa fecha, en los términos de la reglamentación del gravamen^[10]. El impuesto así ingresado reviste el carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio del derecho de la sociedad a reintegrarse el pago de sus accionistas/socios.

En lo que aquí concierne, en el instituto normado por el artículo 25.1 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, es esta disposición la que establece quién asume el carácter de responsable sustituto en su marco de aplicación y a qué contribuyentes sustituye.

Llegado a este punto, y sometido el tema objeto de debate -esto es si resultaba procedente la compensación del impuesto sobre los bienes personales por acciones y participaciones societarias mediante la utilización de saldos de libre disponibilidad generados en el impuesto al valor agregado- en instancia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Máximo Tribunal, en autos “Rectificaciones Rivadavia” del 12 de julio de 2011, hizo propios los términos del Dictamen de la Procuradora General de la Nación del 2 de diciembre de 2009, en el que se 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.

Con posterioridad al pronunciamiento del Máximo Tribunal traído a colación en el párrafo anterior, el ente fiscal dictó la RG (AFIP) N° 3.175/11^[11], cuyo artículo 1° vino a sustituir el artículo 1° de la RG (AFIP) N° 1.658/04, por el siguiente:

*“Los contribuyentes o responsables **mencionados en el artículo 5° de la Ley N° 11.683...** 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... no podrán solicitar la compensación a que alude la presente.” (el destacado se corresponde con la modificación introducida).

En la actualidad, y más allá de la expresa prohibición a la que alude la resolución citada, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en todas sus Salas, ha ratificado el criterio del Tribunal Címero, 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; cabe citar, a modo meramente enunciativo: “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.

Adicionalmente, y como se advirtió, en el precedente “Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN-AFIP-DGI s/DGI”, la Procuradora General de la Nación, en su Dictamen del 13 de octubre de 2020 también ha concluido en idéntico sentido. En efecto, allí ha sostenido que correspondería confirmar la sentencia de la Alzada que le dio la razón al contribuyente, argumentando que “...la resolución general (AFIP) 3.175 no se ajusta a estos parámetros, pues altera la mecánica de la sustitución establecida en la ley 25.585 e introduce restricciones que le son ajenas...”.

En virtud de lo expresado a lo largo del presente 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^[12].

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

Sentado lo que antecede, se remiten las presentes a esa Superioridad.

[1] Cfr. Valdés Costa, Ramón: Curso de Derecho Tributario, Ed. Depalma-Temis-Marcial Pons, 2° edición, Bs. As.-Santa Fe de Bogotá-Madrid, 1996, pág. 313.

[2] Publicada en el Boletín Oficial el 17 de noviembre de 2003.

[3] Cfr. la reforma efectuada por el artículo 178 de la Ley N° 27.430, publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017.

[4] “Berkel Sudamericana SRL”, Tribunal Fiscal de la Nación, 14/5/1965; Derecho Fiscal, Vol. XV, pág. 364. Véase, asimismo, y en igual sentido, a Sáinz de Bujanda, Fernando, “Lecciones de Derecho Financiero”, Editorial de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 250.

[5] Publicada en el Boletín Oficial el 6 de julio de 2005.

[6] Publicada en el Boletín Oficial el 13 de mayo de 1985.

[7] Publicada en el Boletín Oficial el 23 de marzo de 2004.

[8] Introducido por el inciso c) del artículo 1° de la Ley N° 25.585, publicada en el Boletín Oficial el 15 de mayo de 2002.

[9] A los fines del alcance del término “residencia”, vigente en la ley del gravamen de que se trata a partir del período fiscal 31 de diciembre de 2019, inclusive, cabe remitirse a la definición que, a esos efectos, prevé la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, en sus artículos 116 a 123 (ello, conforme se desprende de la lectura armónica del artículo 30 de la Ley 27.541 y del artículo 13 del Decreto 99 del 27 de diciembre de 2019).

[10] Ver Decreto N° 127 del 9 de febrero de 1996 y sus normas modificatorias y complementarias.

[11] Publicada en el Boletín Oficial el 2 de septiembre de 2011.

[12] *V.gr.*: Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, 8° edición, Ediciones Depalma, Bs. As., 2001, pág. 233; Corti, A. H. M., Blanco, B., Buitrago, I. J., Calvo, R. A. y Tesón, M. a., “Procedimiento Fiscal”, Ed. Tesis, Bs. As., 1987, págs. 136 y 137; Celdeiro, Ernesto C., “Procedimiento Tributario, T. I”, Ediciones Nueva Técnica, Bs. As., 1992, págs. 174 y 175.