

Responsable sustituto y compensación: *el caso
Rectificaciones Rivadavia SA*



Por:
Pablo Augusto Van Thienen
Director

Responsable sustituto y compensación: *el caso Rectificaciones Rivadavia SA*

Por: Pablo Augusto VAN THIENEN

Comentario correspondiente a los encuentros de debate de jurisprudencia mercantil, laboral y tributaria que mensualmente se llevan a cabo en el **CEDEF Law & Finance**.

Sumario: I. Introducción - a. Las normas en juego - a.1. Ley 25.585 - II. El caso “Rectificaciones Rivadavia S.A.” - a. Los hechos - b. La respuesta de la AFIP - c. Los fallos de 1ra. y 2da. Instancia - d. Dictamen de la Procuración General de la Nación - e. El fallo de la Corte Suprema - e.1. El voto en disidencia - f. Interrogantes - III. La calificación e identificación del responsable - a. Las posiciones que minimizan la calificación e identificación del responsable - b. Necesidad de calificar e identificar al responsable - c. Responsable sustituto - c.1. Noción de responsable sustituto - c.2. El responsable sustituto como sujeto pasivo - c.3. El responsable sustituto como único deudor - IV. El caso “Cubecorp Argentina S.A.” - a. Hechos b. La sentencia del TFN - c. La sentencia de la Cámara Contencioso Administrativo - V. Reflexiones finales.

I. Introducción

El fallo que tenemos el gusto de anotar, “Rectificaciones Rivadavia S.A.”, ha resuelto una controversia de varios años en torno a la posibilidad de que una sociedad compense el impuesto a los bienes personales que recae sobre sus socios (por sus participaciones societarias) con los saldos de libre disponibilidad a su favor resultantes del IVA.

El caso es de suma importancia por, al menos, tres razones.

La primera, porque la sentencia ha sido dictada por el Máximo Tribunal de la Nación y pone freno a una injusta (y contradictoria) pretensión del organismo recaudador. Clausuró la discusión. Es dable esperar, pensando en términos de eficiencia y seguridad jurídica, celeridad y economía procesal, que la AFIP tome nota y adecue su actuación futura.

La segunda, en razón de que no se trata de un fallo unánime. Hubo una disidencia encomiable y digna de examen que enriquece el debate y que ha logrado, a nuestro entender, poner al descubierto el lado más frágil de la argumentación sostenida por el Dictamen de la Procuración (al cual adhirió la mayoría de los miembros de la Corte Suprema).

La tercera, porque si bien el fallo avaló la compensación; lo cierto es que, desde el punto de vista argumental, no se detuvo (por considerarlo innecesario) en el estudio de una figura que en la hipótesis del caso cumple un rol esencial: la del <<responsable sustituto>>. Según nuestro modo de ver, este análisis que se ha obviado es útil a fin de contrarrestar la debilidad argumental mencionada en el párrafo anterior.

Veamos, seguidamente, las normas en juego en el intrincado tema que nos ocupa, acompañadas de una serie de interrogantes. Seguidamente nos referiremos a las circunstancias del caso; y por último, al análisis crítico de los distintos argumentos esgrimidos para resolver este significativo precedente.

a. Las normas en juego

a.1. Ley 25.585

La Ley 25585 introdujo modificaciones a la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales (“IBP”) e impuso a las sociedades la obligación de liquidar y pagar el IBP que recae sobre los accionistas.

Así, en el artículo incorporado a continuación del art. 25 se regula, en punto a lo que nos interesa, que “...El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada

en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley 19.550... (...) El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo. (...) Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago”.

¿Cuál es la calificación o identificación que les corresponden a las sociedades por la tarea de liquidar o ingresar el impuesto?

La Ley del IBP, luego de la reforma por la ley N° 25.585 no define, explícitamente, esa calificación o identificación.¹

¿Lo hace, acaso, de manera implícita?

Ambos interrogantes tienen respuesta afirmativa. Luego retomaremos el punto y ampliaremos.

¿Alguna norma contempla la calificación e identificación de manera expresa?

a.2. La RG 1497 (AFIP)

La RG 1497 del 30 de abril de 2003 estableció las obligaciones, plazos, formalidades y condiciones que deben observar los responsables alcanzados para la determinación e ingreso del gravamen, atento la reforma que propició la ley 25.585 al IBP.

Al respecto el art. 1° establece que las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550, “...*en su carácter de responsables sustitutos del impuesto sobre los bienes personales sobre las acciones y participaciones correspondientes a las personas físicas y/o sucesiones indivisas, deberán observar -a los fines de la determinación e ingreso del gravamen- los requisitos, formas, plazos y demás condiciones que se establecen en esta resolución general”.*

Vale decir que la norma dictada por el organismo recaudador le reconoce a las sociedades, de manera expresa, el carácter que les corresponden por la tarea de liquidar o ingresar el impuesto. En tal sentido las califica como <<responsables sustitutos>>.

¿Se encuentra facultada la AFIP para efectuar, por medio de la RG 1497/03, la calificación mencionada?

Esta pregunta merece una aclaración. La AFIP no se encuentra facultada para asignarle a un sujeto el carácter de responsable sustituto. Ello es incumbencia exclusiva de una ley. La reglamentación no puede crear <<responsables>>. Desde esta perspectiva, entonces, podría suponerse que la RG 1497/03 ha extralimitado sus facultades y por ende la calificación que ella efectúa es inválida y no debe tenerse en cuenta.

No obstante, a nuestro entender, la RG 1497/03 no le ha asignado la calificación de <<responsables sustitutos>> a las sociedades. Lo único que ha hecho es reconocer una situación implícita y previa, de creación legal. En rigor de verdad, la calificación e identificación la realiza, tácita pero claramente, el artículo a continuación del art. 25 del régimen de bienes personales. La RG 1497/03 tradujo de modo expreso lo que ya estaba implícito en la ley. Más adelante volveremos al respecto.

En relación con esta mención de la RG 1497 cabe recordar otra norma importante que refiere a los responsables sustitutos. En efecto, en el art. 6 de la ley 11.683, conforme la reforma de la ley 25.795, establece, bajo el título “responsables del cumplimiento de la deuda ajena”, que “...*están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación”.*

a.3. La RG 1658 (AFIP)

Por último, en cuanto a la compensación cabe tener presente que la RG 1658 (AFIP) establece, en su art. 1°, que “...*los contribuyentes y 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”.*

Asimismo, el art. 28 de la ley 11.683 se refiere, en su 1er. párrafo a la facultad de la AFIP de compensar de oficio, en tanto que en su 2do. párrafo establece que “...*la facultad consignada en el párrafo*

¹ La jurisprudencia ha señalado que “...*ni la ley del impuesto sobre los bienes personales, luego de su reforma por la ley 25585, ni su reglamento, definen cuál es el tipo de sujeto que debe determinar la obligación tributaria y proceder a su ingreso”.* Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, “*Cubecorp Argentina S.A.*”, 09/02/2007, IMP 2007-13 (Julio), 1289.

anterior podrá hacerse extensible a los responsables enumerados en el artículo 6º de esta ley, conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

II. El caso “**Rectificaciones Rivadavia**”

a. Los hechos

La actora compensó el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a las participaciones societarias de sus accionistas con los saldos de libre disponibilidad generados en el IVA.

b. La respuesta de la AFIP

La AFIP negó la posibilidad de la compensación

Ya en el año 2003 se había hecho pública su posición al respecto en el recordado Dictamen N° 67 del 02 de octubre de 2003. Allí se consideró que sobre las sociedades recae “...la responsabilidad de liquidación e ingreso del gravamen, siendo que el hecho imponible sigue recayendo en las personas físicas titulares de las acciones y participaciones sociales”. Agregó también que el régimen dispuesto por la Ley N° 25.585 sólo estableció un sistema especial de ingreso del tributo pero que ello “...no altera la naturaleza propia del impuesto, el cual recae sobre el titular de las acciones o participaciones sociales...”.

A partir de dichos argumentos, la AFIP entendió que no existía identidad entre los sujetos tributarios; es decir, a su criterio, el titular pasivo de la deuda impositiva (bienes personales) no era el titular activo de un crédito contra el Fisco (saldos de libre disponibilidad de IVA). A tal efecto, sostuvo que las sociedades comerciales no son los sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales por las acciones y participaciones societarias, sino que lo son sus socios.

c. Los fallos de 1ra. y 2da. instancia

Tanto el fallo de 1ra. instancia como el de la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia avalaron la posición del contribuyente a favor de la compensación practicada.

d. Dictamen de la Procuración General de la Nación

El 02 de diciembre de 2009 se expidió la Procuración a favor de la compensación. Para dictaminar de esa manera se apoyó en dos argumentos centrales.

El primero se refiere a la lectura que propicia de la RG (DGI) 2.542 que establece en su art. 1 que “...los contribuyentes o responsables podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales...”. Al efecto consideró que se le permite “...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...”.

De acuerdo al segundo, afirmó que se cumple con la exigencia de toda compensación: la identidad de sujetos. Al efecto sostuvo 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 -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”.

e. El fallo de la Corte Suprema

El Máximo Tribunal de nuestro país adhirió, por mayoría, al Dictamen de la Procuración.

e.1. El voto en disidencia

Es muy relevante destacar el voto en disidencia de la Dra. Elena Highon quien manifestó lo contrario respecto de los dos argumentos centrales del Dictamen de la Procuración y al que adhirió la mayoría de la Tribunal.

En punto al primer argumento, referido a la interpretación de las Resoluciones que facultan tanto a los contribuyentes como a los responsables para solicitar la compensación, aclaró que es así en tanto y en cuanto se trate de compensar “...sus obligaciones Fiscales...” con “...saldos a su favor...”. Condición que a su criterio no se cumple porque la obligación fiscal respecto de bienes personales no es de la sociedad sino de sus socios.

Este argumento se relaciona, a su vez, con el segundo en virtud del cual afirma que los sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales son los titulares de acciones o participaciones societarias (no la sociedad) y la individualización de la sociedad como la encargada de liquidar e ingresar el gravamen no altera aquella conclusión.

f. Interrogantes

Del derrotero argumental que hemos sintetizado, desde la postura de AFIP, pasando por el Dictamen de Procuración y la disidencia del fallo de la Corte, surgen una serie de interrogantes.

Desde luego, el primer interrogante es una pregunta central del caso y a la cual han procurado, cada uno con su visión, dar respuesta: ¿es lícita la compensación practicada por la actora?

Este interrogante se encuentra asociado a otros tantos más que podrían hacer variar su respuesta o, al menos, sus fundamentos. Aparecen en escena, entonces, otros cuestionamientos, a saber:

(i) ¿Qué calificación o identificación, desde el punto de vista tributario, tiene la sociedad que liquida e ingresa el IBP correspondientes a las participaciones de sus socios?

(ii) ¿Es o no relevante dicha calificación?

(iii) ¿Quién debe llevarla a cabo?

Parte de estas preguntas se podrán responder efectuando una crítica a los argumentos que se han sintetizado anteriormente.

III.

La calificación e identificación del responsable

a. Las posiciones que minimizan la calificación e identificación del responsable

Como hemos visto, en los argumentos del voto en disidencia de la Corte Suprema de la Nación el modo en que la sociedad pueda ser calificada (aludiendo a si es responsable sustituto o responsable por deuda ajena), no altera, a su criterio, el hecho de que los *sujetos pasivos* del impuesto sobre los bienes personales por las participaciones sociales son los socios y no la sociedad. Es decir, a tenor de esta postura, aún cuando la sociedad sea un <<responsable sustituto>> ello no alteraría en nada la diferenciación de sujetos en el caso de la compensación entre saldos de IVA y bienes personales por las participaciones de los socios.

Un argumento similar emplea el Dictamen de la Procuración cuando afirma que es 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 en tanto ambas permiten la compensación a los contribuyentes y responsables.

Es decir, a tenor de estos argumentos, no importa la calificación del <<responsable>> ya que la norma que refiere a la compensación alude, precisamente, al <<responsable>> sin ningún tipo de calificación.

Hasta aquí el punto de contacto de los argumentos del Dictamen y del voto en disidencia del fallo anotado. Sin embargo, ambos presentan, también, una relevante diferencia.

En efecto, el Dictamen considera que existe identidad de sujetos ya 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 -acciones o participaciones societarias-*. Se verifica así la requerida identidad entre los sujetos tributarios...”. Lo contrario sostiene, por su parte, el voto en disidencia y al respecto se señala que los responsables pueden compensar sus obligaciones fiscales con saldos a su favor y en este marco considera que la obligación de la sociedad respecto del IBP por las participaciones societarias de sus accionistas no es suya, sino de estos últimos, en consecuencia, no existe la requerida identidad.

En pocas palabras, para el voto en disidencia no hay identidad de <<sujetos pasivos>> de los impuestos a compensar. Para el Dictamen sí lo hay. Más aún, para el voto en disidencia aquella falta de identidad existirá independientemente de cuál sea la calificación del <<responsable>>.

No compartimos la postura del voto en disidencia. Adherimos, por el contrario, a la opinión del Dictamen, aunque consideramos que su posición podría ser reforzada recurriendo a la identificación y calificación del responsable.

b. Necesidad de calificar e identificar al responsable

Es correcta la afirmación del Dictamen cuando se sostiene 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”; no obstante, presenta un aspecto criticable: la omisión de la identificación del <<responsable>>, dando pie con ello para que el voto en disidencia, con toda lógica, formule la aclaración de rigor en cuanto a quién le corresponde las obligaciones objeto de la compensación y poniendo en entredicho lo afirmado por el Dictamen hace tambalear su argumento.

El punto aquí es que ambas argumentaciones obviaron la calificación del *responsable*. Ello no es un dato menor. Es fundamental efectuar la identificación del *responsable* por cuanto de ello dependerá su posición en la relación con el Fisco y la posibilidad (o no) de practicar la compensación.

Como bien enseña Villegas, a la palabra <<responsable>> se le debe adicionar el adjetivo identificador, como por ejemplo, responsable solidario y responsable sustituto.²

La expresión *responsable* (a secas) no nos dice demasiado, en función del problema que nos plantea el caso. O peor aún, la expresión *responsable* bien podría referirse también a supuestos absolutamente distintos entre sí como el del *responsable solidario*, el del *responsable subsidiario* o el del *responsable sustituto*. El concepto *responsable* en nuestro sistema es, sin dudas, un concepto general. Es un género susceptible de aplicarse a distintas hipótesis en función de la calificación e identificación del mismo (*vgr.* responsable solidario, responsable sustituto, etc.).

De modo tal que no es un dato menor la identificación del *responsable* ya que de la misma surgirá, reiteramos, la posición jurídica correcta frente al Fisco y consecuentemente la posibilidad (o no) de compensar.

Ahora bien, cabe preguntarse: ¿qué tipo de *responsable* es la sociedad en la hipótesis bajo examen?

c. Responsable sustituto

En la hipótesis del caso anotado, la sociedad califica como un <<responsable sustituto>>.

Parecería que la identificación del responsable (como sustituto) ha sido efectuada por la RG 1497 (AFIP). Ciertamente es que esta última norma utilizó expresamente tal denominación pero ello no significa, a nuestro criterio, que sea ella la que identifique y califique de tal manera al responsable.

En rigor de verdad, aquella norma no ha hecho más que poner de manera expresa la identificación que subyace implícita, pero claramente, en el art. a continuación del art. 25 en el régimen del IBP. Ello así, por cuanto, esta última norma establece que el impuesto será liquidado o ingresado por la sociedad, desplazando así a los socios en la relación con el Fisco, por lo que en tal proceder está identificando a las sociedades como <<responsables sustitutos>>.³

¿Qué es un responsable sustituto?

¿Por qué es relevante su identificación?

Empecemos por la segunda pregunta.

Es importante la identificación del responsable porque tratándose la sociedad de un <<responsable sustituto>> se fortalece el argumento del Dictamen (cuando afirma la existencia de identidad de sujetos) y paralelamente se desmorona el argumento del voto en disidencia cuanto expone lo contrario.

² Cfr. Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Buenos Aires, Depalma, 1975, pág. 229.

³ “El concepto de pago único y definitivo al que hace mención la norma tampoco es definitorio de por sí respecto de la naturaleza del instituto, aunque preciso es reconocer que se encuentra más alejado de un agente de recaudación que de un responsable directo de la obligación fiscal. En esta línea, corresponde puntualizar que este mismo concepto aparece establecido, entre otros casos, en el primer párrafo del artículo 26 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, referido a otros responsables sustitutos; el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, en cuanto a las salidas no documentadas; el artículo 91 de la misma ley, al prever la retención del tributo que recae sobre los pagos a beneficiarios del exterior, entre otros supuestos. Por lo tanto, el carácter de “pago único y definitivo” no se refiere específicamente a un agente de retención ni tampoco a un sujeto que deba actuar como posible responsable sustituto, aunque parece acercarse más a este último tipo de responsables”. Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, “Cubecorp Argentina S.A.”, 09/02/2007, IMP 2007-13 (Julio), 1289.

¿Por qué decimos esto?

El sentido de tamaña afirmación quedará aclarado con la respuesta al primer interrogante. Veamos.

c.1. Noción de responsable sustituto

Conocido es el hecho de que en el ámbito español, por ejemplo, son considerados como *sujetos pasivos* los *contribuyentes* y los *sustitutos*. En tanto son los llamados por la ley al cumplimiento de la obligación sustancial, esto es, el pago del tributo. Ilustrativa es la norma del art. 36 de la Ley General Tributaria 58/2003 española. Allí se habla del sustituto como un sujeto pasivo, al igual que el contribuyente. Ambos son sujetos pasivos. Este último realiza el hecho imponible. El primero, es sujeto pasivo por imposición legal y en lugar del contribuyente.⁴

En cambio, en el entorno latinoamericano, el concepto es otro. Se califica como *sujetos pasivos* a los *contribuyentes* y a los *responsables*. Lo propio sucede en nuestro sistema. Obviamente se alude a *responsable* como género, luego se identifican (recordar la precisa expresión del Prof. Villegas) a estos responsables como solidarios, subsidiarios o sustitutos.

Tal clasificación bipartita (contribuyentes - responsables) se construye sobre la base de los conceptos de “obligados por deuda propia” y “obligados por deuda ajena”. Este esquema es el que surge de la ley 11683.⁵

Así entonces, el <<*sujeto pasivo*>> de la relación tributaria puede ser tanto aquel sujeto que realiza el hecho imponible, como aquel otro sujeto que sin desarrollar el hecho generador se encuentra obligado, por imposición legal, al pago del mismo. El primero es el contribuyente, el segundo el responsable. Desde luego, ambos son deudores tributarios. Ambos son <<*sujetos pasivos*>>.⁶

Avancemos en esta última afirmación.

c.2. El responsable sustituto como sujeto pasivo

Esta primera aclaración es central a fin de poner en sus justos términos los expresados en el voto en disidencia en cuanto a que no habría identidad de sujetos por cuanto la sociedad no es *sujeto pasivo* del IBP por las participaciones de sus socios. Al respecto se señaló en dicho voto 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-...*” y que, por lo tanto, “...*el art. 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...*”.

El *sustituto* es una especie del género *responsable* junto al solidario y al subsidiario⁷. Más allá de las obvias diferencias, comparten algo en común: son <<*sujetos pasivos*>>.

El *responsable sustituto* es *sujeto pasivo*. Rechazar este dato es la principal flaqueza del voto en disidencia. Ha señalado Villegas que “...*el legislador instituye al sujeto “sustituto tributario” cuando resuelve reemplazar ab initio al destinatario legal tributario de la relación jurídica principal. Surge allí un solo vinculum iuris entre el sujeto activo “fisco” y el sujeto pasivo “sustituto”*”.⁸

Esta consideración nos llevan de la mano a otra fundamental: el responsable sustituto es sujeto pasivo y las obligaciones fiscales cuyo pago asume en tal carácter son suyas (no de un tercero). Recordemos que como crítica al argumento del Dictamen el voto en disidencia alegó que si bien tantos los

⁴ Cfr. Huesca Boadilla, Ricardo, (coordinador), “*Procedimientos Tributarios, Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de Desarrollo con Jurisprudencia*”, España, La Ley, 2007, vol. 1, pág. 243

⁵ Aparece en nuestra legislación (ley 11.683, arts. 5º a 9º) la clasificación de los “sujetos de los deberes impositivos” distinguiéndolos entre “responsables por deuda propia” y “responsables por deuda ajena”. Al respecto se ha dicho que bien “...*pudo limitarse a decir contribuyentes y responsables respectivamente, como resulta de numerosas disposiciones de éste y de otros ordenamientos tributarios y de expresiones corrientes entre nosotros*”. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., “*Procedimiento tributario y de la seguridad social*”, Buenos Aires, Depalma, 2001, pág. 110.

⁶ El profesor Giuliani Fonrouge denomina sujeto pasivo de la obligación tributaria a “...*la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero*”. Giuliani Fonrouge, Carlos M., “*Derecho financiero*”, Buenos Aires, Depalma, vol. I, 1997, pág.. 442.

⁷ La responsabilidad es solidaria cuando el sujeto se encuentra “al lado” o “junto con” el deudor principal. Ello faculta el acreedor a exigir el cumplimiento a todos y cada uno de los deudores, demandándoles el total o parte de la deuda.

La responsabilidad es subsidiaria cuando el acreedor puede ejecutar al responsable recién luego de haber acudido contra el deudor principal.

⁸ Cfr. Villegas, Héctor B., “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, Buenos Aires, Depalma, 1993, pág. 260.

contribuyentes como los responsables pueden compensar ello requiere que se trate de <<sus obligaciones>> con <<saldos a su favor>> y que en la hipótesis del caso ello no ocurra por cuanto las obligaciones por el IBP no eran de la sociedad sino de sus socios.

c.3. El responsable sustituto como único deudor

En este contexto queda claro que ante la presencia del sustituto, es este quien asume el carácter de único deudor del impuesto ya que desplaza al destinatario legal de la relación jurídica respectiva.⁹

Por tal razón, el responsable sustituto adquiere el rol de único deudor del tributo. Se coloca, por mandato legal, en el lugar del socio o accionista y asume la obligación tributaria a título propio. Es prueba de ello, el hecho de que el Fisco sólo está facultado para reclamar el pago y, eventualmente, ejecutar la deuda a sustituto y no al sustituido (socio).

La ley 11.683 contempla actualmente a los sustitutos como responsables del cumplimiento de deuda ajena, aunque debemos notar que el sustituto desplaza al sustituido en la sujeción pasiva de la obligación tributaria, a diferencia del resto de los responsables por deuda ajena que cumplen por los contribuyentes, pero sin desplazarlos.¹⁰

De modo tal que el sustituto -que es ajeno a la realización del hecho imponible- ocupa el lugar de quien ha realizado dicho evento generador de efectos fiscales (contribuyente) y lo desplaza de la relación tributaria principal. El contribuyente que es sustituido deja de ser deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria (o mejor dicho, nunca ha llegado a serlo). El sustituto ocupa ese lugar en dicha relación.

Por ello, el sustituto no queda obligado “junto al” sustituido (como sucede con el responsable solidario) sino “en lugar del destinatario legal tributario”, motivando ello la exclusión de este último de la relación jurídica tributaria principal.

Esto significa que en el caso de los sustitutos bien podría considerarse, primariamente, que son responsables por deuda ajena y que por tanto la obligación que asumen no es a título propio. Así lo desarrolló, por ejemplo, el voto en disidencia, siendo clave ello para rechazar la compensación en el entendimiento de que no existe identidad de los sujetos pasivos que compensan por cuanto, a su criterio, los sujetos pasivos serían los socios y la sociedad sólo se limita a liquidar e ingresar una deuda ajena (la de los socios).

No compartimos tal apreciación. Los sustitutos, si bien fueron incluidos en la ley 11.683 en la categoría de responsables por deuda ajena, ello es así en tanto se entienda que el hecho generador les resulta ajeno. Lo ajeno es el hecho generador, por cuanto el sustituto no lo realiza. Pero ello no implica que la deuda le sea ajena toda vez que al desplazar al contribuyente asume la obligación de pago a título propio.¹¹

Al respecto se ha dicho, por ejemplo, que no obstante, “...el hecho de que la ley 25.795 al reconocer la figura del responsable sustituto lo haya colocado entre los “responsables por deuda ajena”; dicha ajenedad sólo puede ser entendida en punto a la titularidad de la capacidad contributiva alcanzada, de modo de cuadrar la imposición con los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva, razonabilidad, etc., mas no en lo que hace al plano de mecanismo de ingreso, donde, claramente, existe un solo sujeto obligado frente al Fisco Nacional y relacionado jurídicamente con él. En dicho plano de análisis nada hay de una deuda ajena para el responsable, sino una obligación que tiene en forma propia y exclusiva, sin perjuicio de su derecho de regreso sin trascendencia tributaria como se verá seguidamente”.¹²

IV. El caso “Cubecorp Argentina S.A.”

En el análisis del caso anotado y atento a la importancia que en el mismo tiene la figura del responsable sustituto resulta imprescindible la consideración del caso “Cubecorp Argentina S.A.” en razón del pormenorizado estudio que ha efectuado de aquella figura.¹³

⁹ Cfr. García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”, Buenos Aires, LexisNexis, 2007, Abeledo Perrot Online.

¹⁰ Cfr. García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”, Buenos Aires, LexisNexis, 2007, Abeledo Perrot Online.

¹¹ La responsabilidad sustitutiva es mucho más gravosa que la simple responsabilidad del cumplimiento de deuda ajena de los seis incisos del art. 6 de la ley 11683. Cfr. García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”, Buenos Aires, LexisNexis, 2007, Abeledo Perrot Online.

¹² Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, “Cubecorp Argentina S.A.”, 09/02/2007, IMP 2007-13 (Julio), 1289.

¹³ Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, “Cubecorp Argentina S.A.”, 09/02/2007, IMP 2007-13 (Julio), 1289.

a. Hechos

La recurrente solicitó compensar las obligaciones derivadas del IBP con saldos a favor correspondientes a otros tributos nacionales. El Fisco denegó dicha solicitud y ante el vencimiento de la obligación tributaria requirió el pago. La sociedad abonó y luego interpuso un reclamo de repetición.

El Tribunal Fiscal de la Nación acogió, a través de su sala B, el reclamo de devolución. Luego, la Cámara en lo Contencioso Administrativo dejó sin efecto aquella resolución.

b. La sentencia del TFN

La sala B del TFN realizó un minucioso estudio de la figura del responsable sustituto y desvirtuó el principal argumento del organismo recaudador por el cual se rechazaba la compensación, a saber: la falta de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda.

Para llegar a tal conclusión juzgó que “...*el deber puesto en cabeza del recurrente comporta, en su significación profunda, una modificación en la estructura de la obligación tributaria, en tanto desplaza en su vinculación con el Fisco al accionista. Aquí la sustitución se da con repercusión legal inmediata del gravamen asumiendo el sustituto en primer y principal lugar la obligación del sustituido. Este desplazamiento, trae innegables consecuencias en las obligaciones declarativas y materiales que la ley pone en su cabeza en virtud del susodicho mecanismo fiscal, no hay, en fin, responsabilidad solidaria entre ambos sujetos por cuanto la sustitución significa colocar al sustituyente en el mismo lugar que le corresponde ocupar al deudor principal original. Por efecto de esta mutación, pasa a transformarse de responsable por deuda ajena (responsable) en responsable por deuda propia (contribuyente) con todas las implicancias que de ello se deriva.*”

c. La sentencia de la Cámara Contencioso Administrativo

En sentencia de la sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la resolución de la sala B del TFN.¹⁴

No obstante, el fundamento de tal decisorio se vincula exclusivamente a la improcedencia de la repetición intentada por considerar que el pago de la deuda tributaria no habilitaba el reclamo directo de repetición previsto en el art. 81 tercer párrafo de la ley 11.683 porque, no se trató de un pago sin causa ni fue realizado en cumplimiento de una determinación de oficio o de una intimación llevada a cabo en un juicio de apremio, sino como consecuencia de un requerimiento formulado por el simple vencimiento de la obligación tributaria.

En tal sentido consideró que “...*toda vez que la acción de repetición no resulta la vía idónea para intentar la devolución de la deuda tributaria pagada como consecuencia del rechazo de un pedido de compensación, el silencio frente al pedido de repetición articulado en sede fiscal, no habilita a recurrir al remedio previsto en el art. 81 segundo párrafo de la ley 11.683 razón por la cual, cabe concluir que el Tribunal Fiscal de la Nación resulta incompetente para entender en dicho reclamo de devolución.*”

V. Reflexiones finales

El fallo anotado tiene como principal mérito el haber puesto fin, satisfactoriamente a nuestro parecer, a la discusión en torno a la posibilidad de que la sociedad, como responsable sustituto del pago del IBP sobre las participaciones de sus socios, compense dicho saldo deudor con el saldo acreedor resultante de otros impuestos, como en el caso, el correspondiente a los saldos de libre disponibilidad de IVA.

Compartimos la solución brindada por el Máximo Tribunal y consiguientemente lo dictaminado por la Procuración General, aunque, con las reservas formuladas en punto a la necesidad de recurrir a la figura del *responsable sustituto* a fin de potenciar los argumentos desarrollados.

La sociedad que debe liquidar e ingresar el IBP por las participaciones de sus socios asume el carácter de <<*responsable sustituto*>>.

El *responsable sustituto*, al igual que el contribuyente, es <<*sujeto pasivo*>> de la obligación tributaria por cuanto desplaza al sustituido de la relación.

¹⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala III, 04/09/2008, “*Cubecorp Argentina S.A.*”, Sup. Adm. 2008 (diciembre), 44, con nota de Hernán Spina; LA LEY 2009-A, 117, con nota de Hernán Spina; La Ley Online: AR/JUR/11945/2008 - Microjuris: MJ-JU-M-41959-AR - MJJ41959 - MJJ41959.

El organismo recaudador deberá, de aquí en más, encuadrar sus exigencias y pretensiones a lo resuelto en “*Rectificaciones Rivadavia S.A.*”. Si bien no sería extraño que la AFIP haga oídos sordos a lo aquí resuelto por la Corte Suprema de la Nación bajo el pretexto de la limitación al caso concreto de la sentencia, lo cierto es que tal proceder sería un mero formalismo vacuo e injusto que obligaría a la sociedad que decidiera compensar a transitar un largo y sinuoso camino hasta el Máximo Tribunal.

Esperamos que estas reflexiones hayan sido de utilidad.

Atte.,

Iván Di Chiazza y Pablo A. Van Thienen