

EL RESPONSABLE SUSTITUTO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. RÉGIMEN DE COMPENSACIÓN

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

1. Introducción

Hemos dado a conocer oportunamente¹ nuestra opinión con relación a la situación en que se encuentran, frente a la Resolución de la DGI N° 2542 reglamentaria del régimen de compensación de impuestos, los responsables sustitutos investidos de tal carácter por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales que establece que *el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550, 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 19550 y la alícuota a aplicar será del 0,50 % sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.*

A partir de la naturaleza jurídica que le asignamos al responsable sustituto como deudor principal por mandato expreso de la ley, y la circunstancia que la obligación que asume es personal aun cuando tiene origen en una deuda tributaria ajena, rechazamos la postura de la AFIP en cuanto a no admitir la compensación del impuesto al que está obligado el *responsable sustituto* con saldos acreedores cuya titularidad ostenta.

Recientemente, el 12 de julio del corriente año, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa *Rectificaciones Rivadavia S.A. c/AFIP*, haciendo suyo el dictamen de la Procuradora Fiscal, confirma por mayoría la sentencia apelada por el organismo fiscal, haciendo lugar a la extinción por compensación del impuesto sobre los bienes personales -acciones o participaciones societarias- de los años 2002 y 2003 mediante la utilización por la empresa de los saldos de libre disponibilidad generados en el impuesto al valor agregado en agosto de 2003 y junio de 2004.

Para así resolver se ha estimado que resulta 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, vigentes durante los períodos de la *litis*.

Ello es así dado que tanto el artículo 1° de la Resolución (DGI) N° 2.542, como el artículo 1° de su similar (AFIP) N° 1.658, de idéntica redacción, disponen que *los contribuyentes o responsables puedan solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aun cuando éstos*

¹ Oswaldo H. Soler, “Tratado de Derecho Tributario”, Ed. La Ley, 4ta. Edición, págs. 341 y sigtes.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

correspondan a distintos tributos, 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. De ello se desprende que dichas normas reglamentarias permiten solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir –como pretende el Fisco- entre “sustituto” y “por deuda ajena”, por cuya razón, prosigue el dictamen de la Procuradora Fiscal, no corresponde al intérprete efectuar diferencia alguna por aplicación del conocido adagio: *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemos*.

Se agrega en los fundamentos de la sentencia que “no debe soslayarse en el análisis que 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 o para su transferencia a terceros, siempre sujeto a una razonable reglamentación.

Se concluye en el sentido que también se cumple con el requisito de que tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto. En efecto, el saldo acreedor pertenece a Rectificaciones Rivadavia S.A. como contribuyente en el impuesto al valor agregado y el saldo deudor también le pertenece como responsable del impuesto sobre los bienes personales –acciones o participaciones societarias-, sin que para ello resulte relevante que en un caso lo sea como “responsable” y en el otro como “contribuyente”.

Con motivo de las conclusiones arribadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la AFIP dictó la Resolución General N° 3.175 del 29/8/2011 con el propósito declarado de precisar el alcance del instituto de la compensación previsto en la Resolución General N° 1.658.

Se modifica así esta última resolución sustituyéndose el artículo 1° por otra redacción mediante la cual, en lo sustancial, se dispone en el último párrafo que “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 (t.o. 1998 y modificaciones), no podrán solicitar la compensación a que alude la presente.”

2. Comentario preliminar

Es evidente que esta última iniciativa de la AFIP ha sido la consecuencia del enfoque con el que el más alto Tribunal ha justificado su sentencia. En efecto, según vimos, el Tribunal Superior ha desestimado el análisis de la naturaleza jurídica del *responsable sustituto* apoyando sus conclusiones en una hermenéutica interpretativa de los alcances del artículo 1° de la Resolución vigente durante los períodos fiscales de la *litis* y, así, se pronunció en el sentido que cualquiera sea la condición del sujeto pasivo, sea *responsable o contribuyente*, corresponde atribuirle el derecho a la compensación pues, tal como estaba redactada la norma reglamentaria no cabe efectuar distinción alguna.

Como puede verse, la cuestión dirimida ante la Justicia fue resuelta mediante una función interpretativa limitada al mero análisis del contenido abstracto de las normas reglamentarias, obedeciendo literalmente a las palabras de las mismas sin incursionar en la raíz del problema, es decir, sin entrar a analizar la naturaleza jurídica del

responsable sustituto y su indudable asimilación a los *responsables por deuda propia*, lo que hubiera conducido al mismo resultado arribado en la causa, pero con base en argumentos irrefutables que hubiesen impedido la manipulación posterior por parte del organismo fiscal.

Nótese, en efecto, que la Resolución N°3.175 con el argumento de precisar el alcance del instituto de la compensación previsto en la Resolución General N° 1.658 y mediante la simple modificación de los enunciados del artículo 1°, dispone categóricamente que los *responsables sustitutos* no podrán solicitar la compensación, con lo cual pretende soslayar las consecuencias derivadas de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, modificando el escenario formal que fuera motivo de interpretación judicial.

El organismo recaudador pretende apoyar su posición en la circunstancia que la Ley N° 11.683 incluye a los *responsables sustitutos* entre los *responsables del cumplimiento de la deuda ajena*, por cuyo imperio al no quedar comprendidos entre los *responsables por deuda propia* infiere que aquellos no asumen obligaciones de carácter personal.

3. Nuestra posición

3.1. El responsable sustituto

El artículo incorporado a continuación del art. 25 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales prevé que en sustitución del contribuyente de derecho asuma la obligación impositiva otro sujeto distinto a aquel a quien corresponde atribuir el hecho imponible.

Está unánimemente reconocido el derecho del sustituto de recuperar del sustituido la suma dineraria ingresada al Estado, encontrándonos ante un caso de subrogación legal por haberse pagado una deuda a la que se estaba obligado por otros (art. 768, inc. 2° del Código Civil).

Adviértase que por constituirse el responsable sustituto en deudor principal por mandato expreso de la ley, la obligación que asume es personal aun cuando tiene origen en una deuda tributaria ajena, siendo distinta su situación a la del agente de retención ya que éste, al no desplazar de la relación jurídica tributaria al contribuyente, no soporta directamente el gravamen debiéndolo ingresar al Fisco por cuenta del destinatario legal.

Consideramos absolutamente inadmisibles, desde el punto de vista de una adecuada interpretación de los principios constitucionales, que puedan establecerse obligaciones de carácter tributario en cabeza de quienes no revelan existencia de capacidad contributiva.

En efecto, una de las premisas fundamentales de nuestro ordenamiento constitucional es la igualdad como razón y fundamento de la imposición, habiéndose interpretado modernamente a tal postulado, contenido en el art. 16 de la Constitución Nacional, en el sentido de que cada uno de los habitantes debe contribuir al sostenimiento de los gastos comunitarios en directa relación con su "capacidad contributiva".

En el caso del responsable sustituto, quien debe afrontar el pago del tributo no es el titular de la capacidad contributiva, sino un tercero, vinculado de un modo más o menos directo a la exteriorización del hecho imponible, pero, en definitiva, ajeno a la relación obligacional tributaria. Coincidimos en este aspecto con Moschetti² quien afirma que cuando el responsable sustituto ha de adelantar el pago del impuesto, sin poder efectuar previamente la retención, la institución es ilegítima siempre, y no sólo cuando falte una relación jurídico-económica con el sujeto pasivo o una conexión indirecta con el hecho imponible; si un sujeto contribuye a los gastos públicos, debe contribuir en razón de una capacidad contributiva propia y no en razón de una capacidad contributiva ajena, aunque esté en conexión con él, por lo que toda vez que se establezca una obligación en función de una capacidad contributiva ajena resulta violado el principio constitucional³.

3.2. El derecho a compensar con otros impuestos

Dejando de lado lo dicho precedentemente en cuanto a la ilegitimidad que ostenta la decisión de hacer soportar la carga impositiva a un sujeto que no exhibe la capacidad contributiva que fundamenta al impuesto y que es su causa legitimante, cuestión ésta de indudable importancia a la hora de juzgar la constitucionalidad del mandato legal y que de ventilarse en sede judicial conforme al control de constitucionalidad imperante en el país, se resolvería de raíz el problema que nos ocupa, nos abocaremos a continuación a demostrar que aún en las actuales circunstancias en que no se ha discutido todavía la legitimidad del instituto de la *responsabilidad sustituta*, al *“responsable sustituto”* le asiste el derecho a compensar el Impuesto sobre los Bienes Personales que está obligado a ingresar, correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550, con otros impuestos con relación a los cuales sea titular de un crédito.

Para ello, comenzaremos por recordar la posición del Fisco Nacional la que había quedado plasmada en Nota N° 1542/03 (SDGLTI) del 20 de mayo de 2003, en la que la Subdirección General Legal y Técnica Impositiva de la AFIP emitió un dictamen en el que se pronuncia en contra del derecho de los sujetos a cuyo cargo se encuentra el ingreso del gravamen de marras, conforme lo establecido en el artículo incorporado a continuación del art. 25 de la ley del tributo, reproducido al comienzo del presente trabajo, en los siguientes términos:

Al respecto cabe señalar que si bien el régimen dispuesto por la Ley N° 25.585 (la que incorpora el artículo citado) estableció un sistema especial de ingreso del tributo, ello no altera la naturaleza propia del impuesto, el cual recae sobre el titular de las acciones o participaciones sociales, atento que éste resulta incidido patrimonialmente en mérito al resarcimiento previsto en el último párrafo del artículo incorporado por la indicada ley.

En tal orden de ideas, cabe concluir que la compensación pretendida no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda, es decir, que no se verifican simultáneamente la calidad de deudor y

² MOSCHETTI, FRANCESCO, “El principio de capacidad contributiva”, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980.

³ SOLER, OSVALDO H., “Derecho Tributario”, ed. La Ley, 2002, págs. 202 y ss.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

acreedor exigida por el citado artículo 28 reglamentado por la Resolución General N° 2542 (DGI).

Con relación a este dictamen, en primer lugar, no puede decirse, sin caer en error, que la compensación no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda, es decir que no se verifica simultáneamente la calidad de deudor y acreedor, como hace la Nota N° 1542, pues es de toda evidencia que al disponer el artículo incorporado a continuación del art. 25 que el impuesto será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la ley 19550, desplazando al contribuyente de derecho de la relación jurídica tributaria, está indicando claramente que nace una relación jurídica entre el “responsable sustituto” y el Fisco, en virtud de la cual, aquél se “obliga” a ingresar el impuesto, aún cuando no lo haya retenido o no se lo haya reintegrado el contribuyente.

En segundo lugar, tampoco puede alegarse que dicha “obligación” lo es por deuda ajena, pues ha quedado en evidencia, por lo dicho con anterioridad, que no puede discutirse la condición de responsable por deuda propia que ostenta el “responsable sustituto”. La inclusión de los *responsables sustitutos* entre los *responsables del cumplimiento de la deuda ajena* que hace la Ley N° 11.683 no ha sido feliz. Se incorporó a la Ley N° 11.683 (artículo 1°, punto I, de la Ley N° 25.795, B.O. 17/11/2003) una norma por la cual los responsables sustitutos se agregan al elenco de sujetos obligados a pagar el tributo al fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación.

La categorización del *responsable sustituto* como responsable del cumplimiento de la deuda ajena es absolutamente objetable, pues en este caso nace una relación jurídica entre dicho sujeto y el Fisco, en virtud de la cual aquél se “obliga” a ingresar el impuesto, aún cuando no lo haya retenido o no se lo haya reintegrado el contribuyente. El *responsable sustituto* no es responsable solidario sino obligado principal.

La existencia de una “obligación” en cabeza del responsable sustituto, como obligado principal, deviene en la necesaria consecuencia de que existe una “deuda”, ya que ambos vocablos son empleados indistintamente para conceptuar el compromiso asumido por el deudor del deber de pagar una suma de dinero.

Existe una sustitución legal del sujeto obligado y, en virtud de ella, el Fisco se desinteresa absolutamente del contribuyente de derecho, quien no tiene ninguna obligación tributaria con el Estado nacional

Téngase en cuenta, además, que por imperio de la sustitución legal nace una nueva relación jurídica, esta vez, entre el “responsable sustituto” y el contribuyente de derecho, pero la misma se sitúa en el marco del derecho privado, es decir, fuera del derecho público tributario, dado que el Estado no es parte de dicha relación. No puede afirmarse, pues, sin caer en un error, que el impuesto recae necesariamente sobre el titular de las acciones o participaciones sociales pues ello puede o no verificarse finalmente y, aunque así ocurriera, la retención o reintegro, por mandato de la propia ley, de concretarse, lo sería fuera de la órbita de incumbencia del Estado nacional.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Nos hallaríamos aquí ante la misma situación en la que se encuentran todos los contribuyentes por deuda propia, en cuanto a poder o no trasladar al precio de sus facturas el impuesto que están obligados a pagar por cualquier impuesto propio, por haberse verificado a su respecto algún hecho imponible. En este caso, la traslación del impuesto en cabeza de un tercero, que puede o no efectuarse, no altera los efectos jurídicos de la relación con el Fisco, ya que el sujeto obligado al pago del tributo es “deudor” del Estado

En razón de lo expuesto no puede alegarse que la obligación que asume el responsable sustituto lo es por deuda ajena.

El “responsable sustituto” es “deudor” por deuda tributaria propia del impuesto sobre los Bienes Personales que está obligado a ingresar, correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550 y, simultáneamente, puede ser acreedor del Fisco con relación a otros impuestos en los cuales es también responsable por deuda tributaria propia. Si concurren ambos extremos, se daría la exigencia prevista por la norma que, al reglamentar el régimen de compensación, establece que ésta procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto.

Por otra parte, es falso el argumento con que también pretende el organismo fiscal fundamentar su negativa a consentir la compensación, según el cual el impuesto recae sobre el titular de las acciones o participaciones sociales, atento que éste resulta incidido patrimonialmente en mérito al resarcimiento previsto en el último párrafo del artículo incorporado por la Ley N° 25.585 y, por el lo, no se altera la naturaleza del impuesto.

Tal afirmación es inexacta pues, según ya hemos demostrado, existe una sustitución legal del sujeto obligado y, en virtud de ella, el Fisco se desinteresa absolutamente del contribuyente de derecho, quien no tiene ninguna obligación tributaria con el Estado nacional por motivo de la tenencia de las acciones o participaciones en el capital de las sociedades comprendidas en la Ley N° 19550, en razón de la transferencia de responsabilidades en cabeza del “responsable sustituto”.

A mayor abundamiento, la prescripción del último párrafo del artículo incorporado por la Ley 25.585, en cuanto expresa que 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, es inocua, pues tal derecho le asistiría igualmente a aquellas aunque la ley guardase silencio al respecto.

4. Conclusión

Los regímenes legales que establecen responsabilidades personales (*responsables sustitutos*) como deudor principal por deuda tributaria ajena son ilegítimos por conculcar el principio de capacidad contributiva o de igualdad en la tributación que manda que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto y que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona. El principio de justicia se halla establecido en el artículo 16 de la Constitución Nacional al expresar que todos los

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

habitantes de la Nación son iguales ante la ley, añadiendo que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

En la República Argentina, la Corte Suprema de Justicia ha hecho una interpretación del principio de igualdad incluido en el artículo 16° de la Constitución Nacional, que fue variando a través del tiempo pero que, desde hace muchos años, se funda en el criterio de la capacidad contributiva y según el cual la ley tributaria debe dar igual tratamiento a quienes se encuentren en paridad de condiciones de capacidad económica.

Por otra parte, la inclusión de los *responsables sustitutos* en el elenco de los denominados *responsables por el cumplimiento de la deuda ajena* constituye un error de técnica legislativa que debería subsanarse mediante una ley modificatoria de la Ley 11.683, desplazando a dichos responsables del artículo 6°, en el cual actualmente están incluidos, al artículo 5° que alude a los *responsables por deuda propia*, aunque con ello no se resolvería la cuestión de fondo, es decir la ilegitimidad de que adolece el instituto del *responsable sustituto* por las razones expuestas.

La nueva Resolución General dictada por la AFIP, en dicho contexto, se encuentra en pugna con dicho principio fundamental de la tributación, pues en virtud de la naturaleza jurídica que ostenta, el *responsable sustituto* debe asimilarse sin esfuerzo a los *responsables por deuda propia*, y, por lo tanto, no puede negarle a aquellos la solicitud de compensación de saldos de impuestos como hace a tenor del último párrafo del artículo 1° de dicha norma reglamentaria, pues con tal impedimento, además de desconocerle los derechos que le asisten en cuanto a disponer del tributo pagado en exceso, que forma parte de su derecho de propiedad, para cancelar otras obligaciones tributarias, se los castiga con una disposición que los discrimina respecto de los demás *responsables por deuda propia*, con clara afrenta del principio de igualdad en la tributación. La igualdad implica "igualdad entre iguales y desigualdad entre desiguales". Este principio se construye sobre la base de un concepto de relación, es decir, surge de un juicio de valor sobre una situación, un hecho o circunstancia frente a otra de igual o similar naturaleza.

En este sentido, tanto el artículo 6° de la Ley N° 11.683 cuanto la Resolución General de la AFIP N° 3.175 están afectadas de ilegitimidad, por lo que siguiendo la orientación esgrimida por la Corte en el fallo antes comentado, es de esperar que la misma sea declarada por la Justicia.

Ello sin perjuicio de que los contribuyentes que se vieran afectados por la R.G. 3175, puedan promover una acción declarativa de certeza de inconstitucionalidad, acompañada por una medida innovativa tendiente a que se autorice la compensación, mientras se sustancie la cuestión de fondo ante la Justicia.

La profundización y aceleramiento del distanciamiento del derecho vigente respecto a la constitución formal es atribuible, en la generalidad de los casos, a las conductas de quienes ostentan el poder, es decir de aquellos que actuando en representación del Estado hacen uso de ese poder instalando en la sociedad comportamientos que, con mayor o menor celeridad, se van consolidando a pesar de contrariar el mandato constitucional, debido generalmente a la falta de reacción oportuna de los ciudadanos.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Las conductas que se apartan del derecho constitucional formal suelen ser violatorias de sus mandatos, en cuyo caso la constitución escrita se ve privada de vigencia actual. Sin embargo dichas conductas infractoras no tienen validez jurídica pues subsiste la norma constitucional escrita, manteniendo ésta su capacidad de recuperar vigencia sociológica como derecho positivo cuando ocurra el desplazamiento de la conducta infractora a través del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial.

La validez de la conducta proviene de su acoplamiento o arreglo a los valores jurídicos plasmados en la constitución formal. Ello así, el derecho positivo ajustado a dichos valores goza de validez pero, en cambio, el derecho positivo injusto o no ajustado a esos valores es inválido, aunque siga siendo derecho por tener vigencia en el plano sociológico.

Como señala Bidart Campos⁴, *cuando la constitución es justa, la validez del derecho infraconstitucional se tiene por cierta si se adecua a la constitución, pues a través de ésta viene a realizar el valor justicia.*

Cuando la constitución formal pierde vigencia sociológica ello se produce en desmedro de la validez pues, siendo esta una cualidad del derecho positivo, la falta de vigencia del mandato plasmado en la constitución formal deriva en la consecuencia que el derecho positivo deja de ser positivo, ya que se desvanece el sustrato jurídico de la validez.

Es el control de constitucionalidad el que habrá de restaurar la vigencia sociológica y la validez de la constitución formal en la parte que había quedado desplazada⁵. En tal caso es inválido el derecho que emerge en oposición a la constitución.

La supremacía constitucional deviene de la estrictez y rigidez que cabe atribuir a la constitución escrita la cual deriva de un poder constituyente. En dicho contexto los actos opuestos a la constitución deben reputarse privados de validez. Para que dicha supremacía resulte eficaz se impone la existencia de un sistema garantista dirigido a la defensa de la constitución y al control amplio de constitucionalidad, el cual, en la Argentina está a cargo del Poder Judicial.

La tutela de los derechos fundamentales no queda limitada al ejercicio que de ella hagan las personas, pues la garantía de su vigencia también comprende al deber que el Estado debe asumir encaminado a promoverlos. En dicho contexto, la legislatura es el Poder del Estado que, a través de la ley, establece el procedimiento a través del cual quienes encuentran afectados sus derechos pueden ejercitar el derecho a la tutela judicial efectiva de éstos. En la misma línea se encuentra el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial que, como órganos del Estado, deben eliminar los escollos que obstaculicen el pleno desarrollo de los derechos con los medios que tengan a su alcance dentro de su ámbito de competencia.

Buenos Aires, 8 de Septiembre de 2011

⁴ Bidart Campos, G.J. "Manual de la Constitución Argentina", T° I, p. 284

⁵ Bidart Campos, G.J, op.cit. en nota anterior, p. 285