

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Sede Buenos Aires - Centro

Carrera: Contador público

Trabajo Final de Carrera

"Análisis de la Gestión del Impuesto a los Bienes Personales - Acciones y Participaciones Societarias en IRSA durante el período 2014 - Actualidad"

Alumno: Nicolás Emmanuel Castro

Profesor: Alberto Nicolas Virdo

2026

Índice

Resumen 4
1. Introducción 5
1.1 Justificación 5
1.2 Tema 6
2. Marco teórico 6
3. Estado del arte 8
4. Planteamiento del problema 11
5. Pregunta de investigación 12
6. Objetivo general 12
7. Objetivos específicos 12
8. Relevancia 13
9. Factibilidad 14
9.1 Viabilidad técnica 14
9.2 Viabilidad económica 14
9.3 Viabilidad temporal 14
10. Marco institucional 15
11. Diseño metodológico 17
11.1 Diseño 17
11.2 Abordaje 17
11.3 Corte temporal 17
11.4 Nivel de comprensión 18
11.5 Tipo de estudio 18
11.6 Instrumento de recolección de datos 18
12. Capítulo 1 - Marco conceptual 18
12.1 La compensación como modo de extinción de obligaciones tributarias 18
12.2 Requisitos de la compensación en la legislación argentina 19
12.3 La figura del responsable sustituto en el derecho tributario 21
12.4 El régimen de bienes personales sobre acciones y participaciones societarias 22
13. Capítulo 2 - Presentación del caso 24
13.1 Antecedentes del caso 24
13.2 Intento de compensación de saldos por IRSA 25
13.3 Imposibilidad técnica del sistema informático 26
13.4 Rechazo administrativo de la solicitud 27
13.4.1 Fundamentos invocados por la AFIP para rechazar la compensación 30
13.5 Recurso interpuesto por la empresa 31

13.6 Consecuencias administrativas derivadas del rechazo 33
14. Capítulo 3 - Análisis del caso 35
14.1 Limitaciones del sistema informático en la operatoria de compensación 35
14.2 La discusión sobre la compensación en presencia de responsables sustitutos 36
14.2.1 Análisis jurisprudencial: “Rectificaciones Rivadavia” 39
14.2.2 Relevancia del precedente “Cresud” para la evolución del régimen de compensaciones 40
14.3 Impacto administrativo y operativo del rechazo de la compensación 43
Conclusiones 46
Referencias 50
ANEXOS 52
ANEXO I - Solicitud de compensación presentada por IRSA Inversiones y Representaciones S.A. 52
ANEXO II - Rechazo administrativo de la solicitud de compensación 57
ANEXO III - Recursos administrativos interpuestos por IRSA 62
ANEXO IV - Consecuencias administrativas del rechazo de la compensación 70
ANEXO V - Cronología de las actuaciones judiciales 75
ANEXO VI - Normativa y jurisprudencia relevante 86

Resumen

El presente Trabajo Final de Carrera analiza la gestión del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias por parte de IRSA durante el período 2014-Actualidad, con especial énfasis en la problemática vinculada con la compensación de saldos de libre disponibilidad en su carácter de responsable sustituto. La investigación surge a partir del análisis de un caso concreto que evidenció distintas interpretaciones entre la empresa y la Administración Tributaria respecto de la procedencia de dicha compensación.

Se desarrolló un estudio de caso con enfoque cualitativo y alcance exploratorio-descriptivo, basado principalmente en el análisis documental de normativa tributaria, doctrina, jurisprudencia y actuaciones administrativas y judiciales relacionadas con el caso.

El estudio permitió reconstruir la evolución del conflicto, identificar el papel de la figura del responsable sustituto dentro del régimen de Acciones y Participaciones Societarias y analizar la importancia del requisito de identidad subjetiva como elemento central para la procedencia de la compensación tributaria.

Finalmente, se concluye que el caso IRSA constituye un antecedente relevante para comprender la evolución de la interpretación administrativa y jurídica sobre esta materia, aportando elementos de utilidad tanto para el análisis académico como para el ejercicio profesional del contador público.

Palabras clave: bienes personales, responsable sustituto, compensación tributaria, identidad subjetiva, IRSA.

1. Introducción

1.1 Justificación

El régimen del Impuesto sobre los Bienes Personales aplicable a las acciones y participaciones societarias ha dado lugar, durante los últimos años, a diferentes interpretaciones respecto del alcance de las obligaciones asumidas por las sociedades que actúan como responsables sustitutos. Entre ellas, una de las principales controversias se vinculó con la posibilidad de utilizar saldos de libre disponibilidad para cancelar las obligaciones tributarias determinadas bajo ese carácter, cuestión que constituye el eje del presente trabajo.

El presente estudio se justifica por varias razones. En primer lugar, desde una perspectiva teórica, analiza una problemática tributaria que durante varios años fue objeto de criterios contrapuestos entre la administración tributaria y los contribuyentes, permitiendo comprender la evolución del tratamiento jurídico de la compensación en materia de responsables sustitutos.

Desde una perspectiva práctica, el trabajo desarrolla el caso IRSA Inversiones y Representaciones S.A. a partir del análisis de las actuaciones administrativas, el proceso judicial y la evolución del criterio adoptado por los tribunales. El estudio permite observar cómo una controversia concreta fue modificando la interpretación del régimen aplicable y cuáles fueron las consecuencias que ello produjo para la empresa.

Asimismo, el trabajo posee relevancia profesional para el contador público, ya que aborda una problemática que durante años generó incertidumbre en la práctica tributaria. El análisis del caso permite comprender no solo el alcance de la figura del responsable sustituto, sino también los límites de las facultades reglamentarias de la administración tributaria y las consecuencias que una interpretación determinada puede producir en la gestión fiscal de una empresa.

Finalmente, la investigación resulta viable desde el punto de vista técnico, económico y temporal, ya que se basa en normativa, doctrina, jurisprudencia y documentación administrativa correspondiente a un único caso de estudio, lo que permite delimitar adecuadamente el objeto de análisis.

En síntesis, el presente trabajo combina interés académico, utilidad práctica y relevancia profesional, al analizar una controversia que contribuyó a definir el criterio actualmente aplicable a la compensación de obligaciones tributarias por parte de los responsables sustitutos.

1.2 Tema

Gestión del impuesto a los bienes personales en la empresa IRSA, durante el período 2014 - Actualidad.

2. Marco teórico

El Impuesto sobre los Bienes Personales forma parte del sistema tributario argentino desde la sanción de la Ley N.º 23.966. Si bien fue concebido originalmente como un tributo de carácter transitorio, con el tiempo adquirió carácter permanente y pasó a integrar de manera estable el régimen impositivo nacional. Su finalidad consiste en gravar la titularidad de determinados bienes pertenecientes a personas humanas y sucesiones indivisas, conforme a las condiciones y alcances establecidos por la legislación vigente.

Dentro de este impuesto, la Ley N.º 25.585 incorporó un régimen específico para las acciones y participaciones societarias, estableciendo que el gravamen correspondiente debe ser determinado e ingresado por la sociedad emisora en carácter de responsable sustituto. Esta modalidad constituye una excepción al esquema tradicional del impuesto, ya que la obligación de determinar e ingresar el tributo recae sobre un sujeto distinto de quien exterioriza la capacidad contributiva gravada.

La figura del responsable sustituto ocupa, por ello, un lugar central dentro del presente trabajo. Desde el punto de vista jurídico, se trata de un sujeto al que la ley asigna el cumplimiento de las obligaciones tributarias en reemplazo del contribuyente, asumiendo frente al fisco la determinación, declaración e ingreso del impuesto, sin perjuicio del eventual derecho de reintegro que pueda ejercer posteriormente respecto del contribuyente sustituido. La doctrina especializada ha desarrollado ampliamente esta figura (Giannini, 1957; Sáinz de Bujanda, 1991), mientras que la jurisprudencia nacional ha precisado su alcance en diversos precedentes vinculados con el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Otro de los institutos fundamentales para esta investigación es la compensación tributaria, prevista en los artículos 28 y concordantes de la Ley N.º 11.683. Este mecanismo permite extinguir obligaciones fiscales mediante la utilización de créditos de libre disponibilidad, siempre que se verifiquen los requisitos establecidos por la legislación aplicable. Su utilización procura evitar que un mismo sujeto mantenga simultáneamente créditos a su favor y deudas exigibles frente al Estado, favoreciendo una gestión más eficiente de la relación jurídico-tributaria.

La interacción entre estos institutos - el régimen de acciones y participaciones societarias, la figura del responsable sustituto y el mecanismo de compensación tributaria - dio origen a distintas controversias interpretativas respecto del alcance de los derechos del sujeto obligado frente a la administración tributaria. En particular, se debatió si una sociedad que actúa como responsable sustituto puede utilizar créditos fiscales propios para cancelar obligaciones tributarias cuyo ingreso le impone la ley.

Sobre este eje se desarrollaron importantes antecedentes administrativos, doctrinarios y jurisprudenciales, entre los que se destacan los precedentes *Rectificaciones Rivadavia S.A.* y *Cresud S.A.*, que redefinieron el alcance de la figura del responsable sustituto dentro de la

relación jurídico-tributaria y constituyen el principal antecedente para comprender la controversia planteada posteriormente por IRSA Inversiones y Representaciones S.A.

A partir de estos conceptos se estructura el análisis desarrollado en el presente trabajo, cuyo objeto consiste en examinar la gestión del Impuesto sobre los Bienes Personales – acciones y participaciones societarias – por parte de IRSA durante el período 2014-2025, así como las controversias administrativas y judiciales originadas en la utilización del mecanismo de compensación tributaria.

3. Estado del arte

El análisis de la compensación de obligaciones tributarias en el marco del régimen de responsables sustitutos del Impuesto sobre los Bienes Personales - particularmente en lo referido a acciones y participaciones societarias - constituye un campo de estudio escasamente desarrollado en la literatura académica argentina. A diferencia de otros aspectos del tributo, como su estructura, progresividad o impacto económico, no se registran trabajos específicos que aborden de manera integral la problemática vinculada a la posibilidad de compensar saldos de libre disponibilidad cuando la obligación fiscal es ingresada por un sujeto distinto del contribuyente, en carácter de responsable sustituto.

En este sentido, el caso IRSA adquiere especial relevancia por tratarse de un antecedente novedoso que ha dado lugar a un desarrollo jurisprudencial reciente, en el cual se discuten cuestiones centrales del derecho tributario vinculadas a la interpretación del instituto de la compensación y a la delimitación de los sujetos intervinientes en la relación jurídico-tributaria. En consecuencia, el presente trabajo se inscribe en un área de vacancia teórica, proponiendo un análisis que articula los desarrollos doctrinarios existentes con un caso concreto que, por sus características, puede considerarse como un punto de inflexión en la interpretación del régimen aplicable.

Diversos estudios académicos han abordado el análisis del impuesto sobre los bienes personales desde distintas perspectivas, lo que permite conformar un marco teórico para interpretar la evolución normativa, los efectos económicos y las controversias jurídicas vinculadas a este tributo.

Melamed (2022), en su artículo titulado “Efecto del Impuesto a los Bienes Personales en personas físicas, luego de la reforma de la Ley 27.541”, se centra en los impactos que dicha reforma generó en los contribuyentes personas físicas. El autor identifica los principales efectos económicos del tributo, así como las distintas interpretaciones doctrinarias respecto de su configuración y aplicación posterior a los cambios normativos introducidos por la ley mencionada. Su aporte resulta clave para comprender las tensiones entre el objetivo recaudatorio y la equidad tributaria.

Desde una óptica distinta, Hauque (2020) analiza la progresividad del impuesto a los bienes personales en su trabajo “La progresividad tributaria en el impuesto sobre los bienes personales en Argentina”. Allí propone una revisión crítica de los modelos tradicionales de cálculo del tributo, incorporando herramientas que permitan alcanzar niveles similares de recaudación sin incurrir en efectos negativos sobre la distribución de la carga fiscal. Este enfoque contribuye al debate sobre la justicia distributiva y el rol del IBP como instrumento de redistribución del ingreso.

Montano (2020), en su trabajo “Impuesto sobre los bienes personales: El sujeto pasivo y su responsabilidad fiscal”, aborda una problemática central en la gestión del impuesto: la complejidad derivada de la multiplicidad de sujetos intervinientes. A partir de ello, plantea la necesidad de reformular el artículo 17° de la ley, con el fin de delimitar de manera más precisa a los sujetos obligados. Su propuesta busca simplificar la normativa vigente y reducir los conflictos interpretativos respecto de la responsabilidad fiscal.

En una línea más general, Dell (2017), en su trabajo titulado “Impuesto sobre los bienes personales”, presenta un abordaje integral de este tributo, abordando tanto los aspectos normativos como prácticos. Entre los ejes desarrollados se destacan: los sujetos alcanzados, los bienes gravados y exentos, los criterios de valuación, el procedimiento de liquidación y las alícuotas aplicables. Este enfoque introductorio resulta útil como base conceptual para analizar situaciones más complejas en la aplicación del tributo.

Trigo (2016), en su trabajo “Administración de Bienes Personales (P.I.C.P.)”, explora la gestión administrativa del impuesto en el contexto de la prevención de riesgos. En particular, resalta la importancia de controlar los antecedentes comerciales de los clientes para evitar eventuales actividades fraudulentas, tanto al momento de celebrar contratos como en su ejecución. Este enfoque, si bien centrado en la gestión privada, permite vincular el cumplimiento tributario con principios de transparencia y prevención.

Por su parte, Botello (2015), en “Fundaciones de interés privado: ¿ser o no ser frente al impuesto sobre los bienes personales argentinos?”, analiza un caso específico de planificación fiscal internacional. Examina la situación de residentes argentinos que transfieren bienes a fundaciones de interés privado (FIP) en el extranjero —como Panamá o Liechtenstein— y cuestiona la obligación de incluir dichos activos en la declaración jurada del impuesto. El autor pone de relieve una importante laguna normativa que podría ser interpretada tanto como una opción legítima de planificación como una omisión regulatoria involuntaria, lo que genera un debate jurídico de gran actualidad.

Finalmente, Lisi Díaz y Quiroga Gatica (2015), en su trabajo “Análisis de los cambios normativos en el Impuesto a las Ganancias, Bienes Personales y Transferencia de Inmuebles de personas físicas residentes en el País”, presentan un enfoque técnico sobre los efectos de los cambios normativos en la determinación del impuesto. Particularmente, en lo que respecta al impuesto sobre los bienes personales, destacan la importancia de los criterios de valuación

de los activos, los métodos de liquidación y la identificación de conceptos claves, contribuyendo así a una comprensión más precisa del tributo desde la práctica profesional.

En síntesis, si bien la literatura existente proporciona herramientas conceptuales valiosas para analizar el Impuesto sobre los Bienes Personales desde distintas perspectivas, se advierte la ausencia de estudios específicos que aborden la problemática de la compensación de obligaciones fiscales en el contexto de responsables sustitutos. Esta vacancia refuerza la relevancia del presente trabajo, que se propone contribuir al desarrollo de este campo mediante el análisis de un caso concreto que introduce nuevos elementos en la interpretación del régimen tributario argentino.

4. Planteamiento del problema

La incorporación de la figura del responsable sustituto al régimen del Impuesto sobre los Bienes Personales asignó a determinadas sociedades la obligación de determinar e ingresar el impuesto correspondiente a las acciones y participaciones societarias de sus accionistas. Si bien este régimen fue establecido por la Ley N.º 23.966, su aplicación práctica dio lugar a diversas controversias respecto del alcance de las obligaciones asumidas por las sociedades frente a la administración tributaria.

Una de las principales discusiones surgió cuando algunas sociedades intentaron cancelar esas obligaciones mediante la compensación con saldos de libre disponibilidad provenientes de otros tributos. Mientras los contribuyentes sostenían que dicha compensación resultaba procedente conforme al artículo 28 de la Ley N.º 11.683, la Administración Federal de Ingresos Públicos entendía que no se configuraba el requisito de identidad subjetiva exigido por esa norma y adoptó una interpretación restrictiva del régimen, posteriormente incorporada a la Resolución General N.º 3175/2011.

Esta diferencia de criterios dio origen a diversas controversias administrativas y judiciales, en las que se debatieron tanto el alcance de la figura del responsable sustituto como los límites de las facultades reglamentarias de la administración tributaria.

En ese contexto se desarrolla el caso de IRSA Inversiones y Representaciones S.A., cuyo conflicto con la AFIP respecto del rechazo de una compensación constituye un caso representativo para analizar la aplicación práctica del régimen, los fundamentos sostenidos por las partes y la evolución de los criterios administrativos y judiciales sobre la materia.

A partir de este contexto surge el siguiente interrogante de investigación.

5. Pregunta de investigación

¿Cuáles son las características de la gestión del impuesto sobre los bienes personales - acciones y participaciones societarias - por parte de IRSA durante el período 2014 - Actualidad, y qué desafíos enfrentó la empresa en su rol como responsable sustituto, ¿especialmente en relación con la posibilidad de compensar saldos de libre disponibilidad?

6. Objetivo general

Caracterizar la gestión del impuesto a los bienes personales - acciones y participaciones societarias - por parte de IRSA en el período 2014 - Actualidad, considerando su rol como responsable sustituto y las estrategias adoptadas para el cumplimiento fiscal, en especial la compensación de saldos de libre disponibilidad.

7. Objetivos específicos

1. Identificar el marco normativo aplicable al impuesto sobre los bienes personales - acciones y participaciones societarias - durante el período 2014 - Actualidad.
2. Describir la figura del responsable sustituto en el impuesto sobre los bienes personales – acciones y participaciones societarias – y su aplicación en el caso IRSA.

3. Examinar las controversias administrativas vinculadas a la compensación de saldos de libre disponibilidad en el caso IRSA.

4. Examinar las controversias judiciales vinculadas a la compensación de saldos de libre disponibilidad en el caso IRSA.

5. Determinar los efectos operativos derivados del rechazo de la compensación solicitada por la empresa.

8. Relevancia

El presente estudio resulta relevante por analizar una problemática específica del derecho tributario argentino vinculada a la posibilidad de compensar saldos de libre disponibilidad cuando la obligación fiscal es ingresada por un responsable sustituto. Para ello, se toma como caso de estudio el conflicto suscitado entre IRSA Inversiones y Representaciones S.A. y la Administración Federal de Ingresos Públicos respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales – acciones y participaciones societarias.

La investigación adquiere particular interés debido a que la controversia examinada involucra aspectos normativos, administrativos y judiciales relacionados con la interpretación de la figura del responsable sustituto y el alcance del instituto de la compensación tributaria. Asimismo, permite analizar las consecuencias jurídicas y operativas que pueden derivarse de los criterios adoptados por la administración tributaria en materia de compensaciones.

Desde el punto de vista académico y profesional, el trabajo integra conocimientos propios de la carrera de Contador Público vinculados con la interpretación normativa, la determinación de obligaciones fiscales y el análisis de jurisprudencia tributaria. A su vez, aporta elementos para el estudio de una problemática que ha recibido escasa atención en la literatura especializada, contribuyendo a una mejor comprensión de su aplicación práctica en grandes contribuyentes.

9. Factibilidad

El estudio propuesto sobre la gestión del impuesto a los bienes personales – acciones y participaciones - por parte de IRSA durante el período 2014 - Actualidad es factible en términos de viabilidad técnica, económica y temporal, así como en cuanto a la disponibilidad de recursos necesarios para llevar a cabo la investigación.

9.1 Viabilidad técnica

El estudio se basa en un enfoque cualitativo de análisis documental y estudio de caso, utilizando normativa tributaria, jurisprudencia, doctrina especializada, antecedentes administrativos y documentación pública vinculada con IRSA. La disponibilidad de estas fuentes permite reconstruir y analizar la controversia objeto de estudio sin requerir procedimientos complejos de obtención de datos.

9.2 Viabilidad económica

La investigación no demanda erogaciones significativas, ya que las principales fuentes de información utilizadas son de acceso público o se encuentran disponibles a través de bases documentales y bibliográficas accesibles para el investigador. Asimismo, no se requiere equipamiento tecnológico específico ni la contratación de servicios externos para la recolección y análisis de la información.

9.3 Viabilidad temporal

La investigación resulta viable desde el punto de vista temporal debido a que se encuentra delimitada al período comprendido entre 2014 y Actualidad, lapso en el que se desarrollaron los hechos objeto de análisis vinculados con la gestión del Impuesto sobre los Bienes Personales - acciones y participaciones societarias - por parte de IRSA y las controversias derivadas de la compensación de saldos de libre disponibilidad. Esta delimitación permite acotar el universo de información a relevar y concentrar el análisis en

los antecedentes normativos, administrativos y judiciales relevantes para el caso, posibilitando su desarrollo dentro de los plazos académicos previstos.

10. Marco institucional

IRSA Inversiones y Representaciones Sociedad Anónima (en adelante, IRSA o la Sociedad) constituye una de las empresas más emblemáticas y diversificadas de la economía argentina en el ámbito del desarrollo inmobiliario. Fundada en 1943, esta sociedad anónima de capital abierto se ha convertido, a lo largo de más de ochenta años de actividad ininterrumpida, en la compañía líder del sector inmobiliario local, no sólo por el volumen y calidad de sus activos, sino también por la solidez de su estrategia empresarial, su inserción internacional y su capacidad de adaptación a un entorno macroeconómico desafiante. Desde 1991, IRSA encaró un profundo proceso de transformación institucional y financiera, redefiniendo su modelo de negocios con base en la diversificación patrimonial, la profesionalización de su gestión y la consolidación de su perfil corporativo dentro de los mercados de capitales, tanto nacionales como extranjeros.

La sede central de IRSA está situada en la calle Carlos Della Paolera 261, en el corazón del distrito financiero de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Esta ubicación estratégica refleja no sólo su proximidad al poder económico y regulatorio, sino también su capacidad de articulación directa con instituciones clave como la Comisión Nacional de Valores (CNV), la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), la Bolsa de Comercio de Buenos Aires (BCBA) y múltiples entidades del sistema financiero y tributario.

El modelo de negocios de IRSA se basa en el desarrollo, administración y explotación de activos inmobiliarios de gran escala, orientados a la generación de ingresos por renta y a la valorización patrimonial sostenida. La empresa desarrolla sus actividades en diversos segmentos del mercado inmobiliario, entre ellos centros comerciales, oficinas corporativas, hoteles, desarrollos residenciales y proyectos de usos mixtos, administrando un importante

portafolio de activos estratégicamente distribuidos en distintas regiones del país. Esta diversificación constituye uno de los principales pilares de su estrategia de crecimiento y le ha permitido consolidar una posición de liderazgo dentro del sector inmobiliario argentino.

Como sociedad que cotiza en los mercados de capitales nacionales e internacionales, IRSA se encuentra sometida a estrictos estándares de transparencia, gobierno corporativo y cumplimiento normativo. En consecuencia, publica de manera periódica estados contables, memorias, información para inversores y demás documentación institucional que resulta de acceso público. Esta disponibilidad de información constituye una fuente documental de gran valor para el desarrollo de investigaciones académicas, ya que permite analizar con un elevado grado de confiabilidad tanto la evolución de la empresa como las cuestiones jurídicas y tributarias que la involucran.

La elección de IRSA como unidad de análisis no responde únicamente a su relevancia económica, sino también a la existencia de un conflicto tributario concreto relacionado con la compensación de saldos de libre disponibilidad en el Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias. En dicho conflicto, la empresa actuó en su carácter de responsable sustituto, circunstancia que dio origen a un procedimiento administrativo y judicial ampliamente documentado, permitiendo reconstruir cronológicamente los hechos, analizar los fundamentos jurídicos sostenidos por las partes y evaluar los criterios adoptados tanto por la Administración Tributaria como por los tribunales intervinientes.

Asimismo, el caso presenta especial interés desde la perspectiva del derecho tributario porque involucra la interpretación conjunta de la **Ley N.º 11.683 de Procedimiento Tributario**, en materia de compensación de obligaciones fiscales, y de la **Ley N.º 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales**, respecto del régimen de acciones y participaciones societarias y de la figura del responsable sustituto. Ello permite analizar cómo una cuestión eminentemente técnica produjo importantes consecuencias administrativas, operativas y

judiciales, convirtiéndose en un antecedente de interés para el estudio de la gestión tributaria empresarial.

En consecuencia, IRSA reúne las condiciones necesarias para constituirse en una adecuada unidad de análisis para el presente trabajo, ya que combina la disponibilidad de abundante documentación pública, la existencia de un conflicto jurídico de relevancia y la posibilidad de examinar la aplicación práctica de la normativa tributaria frente a una situación real. Estas características permiten trascender el análisis exclusivamente teórico de la legislación y comprender su impacto concreto en la gestión fiscal de una de las principales empresas del país.

11. Diseño metodológico

11.1 Diseño

El presente estudio adopta un diseño flexible, basado en una reconstrucción diacrónico-historiográfica del caso. Para ello, se analizan los antecedentes normativos, administrativos y judiciales vinculados con la gestión del Impuesto sobre los Bienes Personales – acciones y participaciones societarias – por parte de IRSA durante el período 2014 - Actualidad.

11.2 Abordaje

El abordaje del estudio es cualitativo.

11.3 Corte temporal

El estudio presenta un corte temporal transversal, centrado en el análisis de los hechos, antecedentes y actuaciones desarrollados durante el período 2014-Actualidad, lapso en el cual se produjeron los acontecimientos objeto de investigación.

11.4 Nivel de comprensión

El nivel de comprensión del estudio es exploratorio-descriptivo, dado que busca caracterizar la gestión del impuesto por parte de IRSA y examinar las controversias derivadas de la compensación de saldos de libre disponibilidad.

11.5 Tipo de estudio

El estudio es un reporte de caso, focalizado en la experiencia particular de IRSA durante el período 2014-Actualidad.

11.6 Instrumento de recolección de datos

La recolección de datos se llevará a cabo mediante el análisis documental y entrevistas no directivas. Los documentos a analizar incluirán los estados financieros de IRSA, declaraciones juradas de impuestos y reportes internos de la empresa relacionados con la gestión fiscal. Las entrevistas se realizarán con responsables del área impositiva de IRSA, permitiendo obtener información cualitativa detallada.

12. Capítulo 1 - Marco conceptual

12.1 La compensación como modo de extinción de obligaciones tributarias

Dentro del sistema tributario, las obligaciones fiscales pueden extinguirse por distintos medios previstos en la legislación vigente. Entre ellos, la compensación ocupa un lugar relevante como mecanismo que permite cancelar deudas fiscales mediante la utilización de créditos que el contribuyente posee frente al Estado.

La compensación constituye, en términos generales, un modo de extinción de obligaciones mediante el cual dos sujetos que son simultáneamente deudores y acreedores entre sí pueden cancelar sus obligaciones hasta el monto concurrente de ambas deudas. Este instituto tiene su origen en el derecho civil, donde se encuentra regulado como una forma de evitar pagos cruzados innecesarios cuando existe reciprocidad de créditos y deudas entre las partes (Villegas, 2019).

En el ámbito tributario, la compensación adquiere características particulares debido a la naturaleza pública de la obligación fiscal. A diferencia de lo que ocurre en el derecho privado, donde la compensación puede operar de pleno derecho cuando se reúnen determinados requisitos, en materia tributaria su aplicación se encuentra sujeta a las condiciones y procedimientos establecidos por la legislación tributaria.

En la legislación argentina, el instituto de la compensación se encuentra regulado principalmente en los artículos 28 y concordantes de la Ley N.º 11.683, que establecen la posibilidad de cancelar obligaciones tributarias mediante la utilización de créditos fiscales de libre disponibilidad, bajo las condiciones y procedimientos previstos por la normativa aplicable.

La posibilidad de compensar obligaciones tributarias cumple una función relevante dentro del sistema fiscal, ya que evita situaciones en las cuales un contribuyente mantiene simultáneamente créditos a su favor y deudas exigibles frente al Estado. De este modo, el instituto contribuye a mejorar la eficiencia administrativa del sistema tributario y facilita la gestión financiera de los contribuyentes.

En este sentido, la compensación puede considerarse una herramienta que favorece un funcionamiento más equilibrado de la relación jurídico-tributaria, al permitir que los contribuyentes utilicen los créditos fiscales generados en el marco de su actividad para cancelar otras obligaciones impositivas dentro del mismo sistema.

12.2 Requisitos de la compensación en la legislación argentina

Para que la compensación de obligaciones tributarias resulte procedente, la legislación argentina establece una serie de requisitos que deben cumplirse en cada caso concreto. Estos requisitos buscan garantizar la correcta aplicación del instituto y evitar posibles abusos en su utilización.

En términos generales, uno de los requisitos fundamentales es la existencia de créditos fiscales de libre disponibilidad a favor del contribuyente. Esto implica que el crédito debe encontrarse debidamente reconocido por la administración tributaria y no estar sujeto a condiciones o restricciones que impidan su utilización para cancelar otras obligaciones fiscales.

Asimismo, la normativa exige que las obligaciones a compensar correspondan a tributos cuya administración se encuentre a cargo del mismo organismo recaudador. En el caso de los tributos nacionales, dicha función corresponde actualmente a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (A.R.C.A.), organismo responsable de la aplicación, percepción y fiscalización de los impuestos nacionales.

Otro de los requisitos que históricamente han sido considerados para la procedencia de la compensación es la denominada **identidad subjetiva** entre el titular del crédito fiscal y el sujeto obligado al pago de la deuda tributaria. Este criterio ha sido desarrollado tanto por la doctrina tributaria como por la propia administración fiscal y adquirió especial relevancia en aquellos supuestos en los que intervienen responsables sustitutos (Villegas, 2019; AFIP, Dictamen DAT N.º 67/2003).

La cuestión adquiere particular importancia cuando el sujeto que efectúa el ingreso del tributo no es quien manifiesta la capacidad contributiva gravada, sino quien la ley designa para cumplir la obligación en su lugar. En estos casos surge el interrogante acerca de si el responsable sustituto ocupa, frente al fisco, la misma posición jurídica que el contribuyente a los efectos de acceder a los mecanismos de extinción de obligaciones previstos por la legislación tributaria.

La interpretación de este requisito ha dado lugar a diversas controversias tanto en sede administrativa como judicial, especialmente en relación con el alcance de la figura del responsable sustituto y su posibilidad de utilizar créditos fiscales propios para cancelar

obligaciones tributarias asumidas en tal carácter. Precisamente, este será uno de los ejes centrales del caso IRSA analizado en los capítulos siguientes.

12.3 La figura del responsable sustituto en el derecho tributario

Dentro del sistema tributario argentino existen distintos tipos de sujetos obligados al cumplimiento de las obligaciones fiscales. Además del contribuyente propiamente dicho —es decir, la persona sobre la cual recae el hecho imponible—, la legislación contempla otros sujetos que, por disposición legal, asumen determinadas obligaciones frente al fisco.

Entre estas figuras se encuentra el responsable sustituto, cuya regulación se encuentra prevista en el artículo 6 de la Ley N.º 11.683. En términos generales, el responsable sustituto es aquel sujeto al que la ley le asigna la obligación de determinar, declarar e ingresar un tributo en lugar del contribuyente que realizó el hecho imponible.

A diferencia de otras figuras, como los responsables solidarios o los responsables por deuda ajena, el responsable sustituto ocupa la posición del contribuyente frente a la administración tributaria, asumiendo directamente el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales vinculadas con el impuesto.

La doctrina especializada ha señalado que el responsable sustituto no actúa junto al contribuyente, sino que lo reemplaza frente al fisco, ocupando su lugar dentro de la relación jurídico-tributaria y asumiendo todas las obligaciones derivadas del tributo (Giannini, 1957; Sáinz de Bujanda, 1991). En el mismo sentido, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación destacó que, cuando la ley establece un supuesto de sustitución, el vínculo jurídico se configura directamente entre el fisco y el responsable sustituto, quien pasa a ser el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, sin perjuicio del eventual derecho de reintegro que pueda ejercer posteriormente frente al contribuyente sustituido (CSJN, Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP, Fallos: 334:875; Dictamen de la Procuración General en Cresud S.A. c/ EN – AFIP, 13/10/2020).

La utilización de esta figura responde, en términos generales, a razones de administración y control tributario. Al concentrar la determinación e ingreso del impuesto en un sujeto que se encuentra en mejores condiciones de cumplir esas tareas, el legislador procura facilitar la recaudación y simplificar las tareas de fiscalización.

Sin embargo, la posición que ocupa el responsable sustituto dentro de la relación jurídico-tributaria ha dado lugar a distintos debates respecto del alcance de sus derechos y obligaciones. Uno de ellos consiste en determinar si puede utilizar créditos fiscales propios para cancelar obligaciones tributarias que debe ingresar en su carácter de sustituto. Precisamente, esa cuestión constituye el eje central del caso IRSA que se desarrolla en los capítulos siguientes.

12.4 El régimen de bienes personales sobre acciones y participaciones societarias

El Impuesto sobre los Bienes Personales constituye un tributo que grava la titularidad de determinados bienes pertenecientes a personas humanas y sucesiones indivisas. Dentro de este impuesto, el legislador estableció un régimen particular para las acciones y participaciones en el capital de sociedades.

De acuerdo con el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley N.º 23.966, cuando las acciones o participaciones societarias pertenecen a personas humanas o a determinados sujetos del exterior, el impuesto correspondiente debe ser determinado e ingresado por la sociedad emisora en carácter de responsable sustituto (Ley N.º 23.966, art. incorporado a continuación del art. 25).

Este mecanismo implica que la sociedad actúe como responsable sustituto respecto del impuesto correspondiente a sus accionistas, debiendo calcular el gravamen sobre el valor de las participaciones y efectuar su ingreso ante la administración tributaria. Asimismo, la norma reconoce expresamente el derecho de la sociedad a reintegrarse el importe abonado, incluso mediante la retención o ejecución de los bienes que dieron origen al pago, conforme

al tercer párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley N.º 23.966. Esta previsión pone de manifiesto que la obligación frente al fisco es asumida directamente por la sociedad, sin perjuicio de la relación interna que posteriormente pueda existir con los accionistas.

El régimen mencionado fue incorporado al ordenamiento jurídico argentino mediante las modificaciones introducidas por la Ley N.º 25.585, con el objetivo de facilitar el control y la recaudación del tributo respecto de las participaciones societarias, concentrando la determinación y el ingreso del impuesto en la sociedad emisora.

En la práctica, este sistema implica que la sociedad pasa a ser el sujeto obligado frente a la administración tributaria para determinar, declarar e ingresar el impuesto correspondiente a las acciones y participaciones societarias. En consecuencia, es la sociedad quien presenta la declaración jurada, determina el gravamen, efectúa su ingreso y responde ante el organismo recaudador por el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del tributo, sin perjuicio del derecho de reintegro que la ley le reconoce frente a los accionistas.

Esta configuración de la obligación tributaria ha sido objeto de diversos debates doctrinarios y jurisprudenciales. En particular, la discusión se centró en determinar si el responsable sustituto debía ser considerado únicamente como un obligado al pago de una deuda ajena o como el verdadero sujeto obligado frente al fisco dentro de la relación jurídico-tributaria. La respuesta a este interrogante resultó determinante para establecer la procedencia de distintos institutos tributarios, especialmente el de la compensación de obligaciones fiscales.

Precisamente, esta controversia constituye el eje del caso IRSA analizado en el presente trabajo, en el cual se discutió si una sociedad que actúa como responsable sustituto podía utilizar créditos fiscales propios para cancelar obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales – acciones y participaciones societarias.

13. Capítulo 2 - Presentación del caso

13.1 Antecedentes del caso

El presente caso tiene como protagonista a IRSA Inversiones y Representaciones S.A., una de las principales compañías del sector inmobiliario y de inversiones de la República Argentina, y se origina en la controversia vinculada con la utilización del mecanismo de compensación previsto por la normativa tributaria para cancelar obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias.

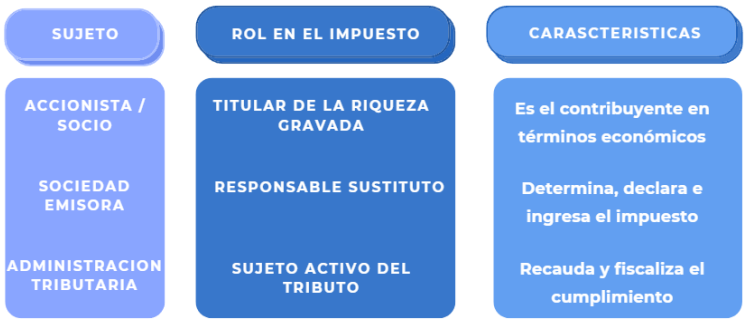
El conflicto se desarrolla dentro del régimen especial incorporado por la Ley N.º 25.585 a la Ley N.º 23.966, mediante el cual se estableció un tratamiento particular para las acciones y participaciones en sociedades constituidas en el país. En estos casos, la ley asigna a la sociedad emisora la obligación de determinar e ingresar el impuesto en carácter de responsable sustituto.

Esto significa que, aunque el impuesto recae sobre el patrimonio de los accionistas, es la sociedad quien debe calcularlo, presentar la declaración jurada e ingresar el importe correspondiente ante la Administración Federal de Ingresos Públicos. Asimismo, la propia ley le reconoce el derecho a recuperar posteriormente de los accionistas las sumas abonadas por ese concepto.

La controversia analizada en este trabajo surge precisamente dentro de este esquema, ya que se discute si una sociedad que actúa como responsable sustituto puede utilizar créditos fiscales propios para cancelar el impuesto que debe ingresar en ese carácter.

Como se observa en el Cuadro 1, el régimen diferencia los sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria y las funciones que cada uno cumple.

Cuadro 1 - *Sujetos de la relación jurídica tributaria en el régimen de acciones y participaciones societarias*



Nota: elaboración propia en base a Ley 23.966 y Ley 11.683.

El régimen descripto diferencia claramente al titular de la capacidad contributiva —el accionista— del sujeto que debe cumplir la obligación frente al fisco —la sociedad emisora—. Esta forma de organización responde a razones de eficiencia administrativa y de control fiscal, ya que concentra en la sociedad el cumplimiento de las obligaciones vinculadas con el impuesto.

En este contexto, el problema que da origen al presente análisis consiste en determinar si el responsable sustituto puede utilizar créditos fiscales propios para cancelar el impuesto que la ley le exige ingresar en ese carácter. La respuesta a este interrogante constituye el eje del conflicto entre IRSA y la Administración Federal de Ingresos Públicos y será analizada en los capítulos siguientes.

13.2 Intento de compensación de saldos por IRSA

Luego de presentar la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias correspondiente al período fiscal 2014, IRSA Inversiones y Representaciones S.A. decidió cancelar la obligación tributaria mediante el mecanismo de compensación previsto por la Ley N.º 11.683.

Con ese objetivo, la empresa procuró aplicar un saldo de libre disponibilidad proveniente del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta para cancelar el importe adeudado

en concepto del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias. El crédito fiscal utilizado ascendía a $ 2.968.185,21, monto que coincidía con la obligación tributaria cuya cancelación se pretendía. La documentación respaldatoria de esta presentación, integrada por la Multinota (Formulario F.206/I), los Formularios F.798 y F.574 y la restante documentación presentada por IRSA ante la AFIP, puede consultarse en el Anexo I.

Inicialmente, la empresa intentó realizar la operación a través del sistema informático implementado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante el servicio "Compensaciones y Volantes de Pago", utilizado para registrar compensaciones entre créditos fiscales y obligaciones impositivas.

Sin embargo, como se desarrollará en el apartado siguiente, el sistema no permitió completar la operación debido a restricciones en su funcionamiento, lo que obligó a la empresa a recurrir posteriormente a la presentación de la solicitud por la vía administrativa mediante los formularios correspondientes.

13.3 Imposibilidad técnica del sistema informático

Al intentar realizar la compensación a través del sistema informático habilitado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, IRSA encontró una limitación técnica que le impidió completar la operación por la vía electrónica prevista para ese tipo de trámites.

Según dejó constancia la propia empresa en la documentación presentada posteriormente, el aplicativo permitía seleccionar el impuesto y el concepto correspondiente a la Declaración Jurada, pero no habilitaba la carga del subconcepto necesario para finalizar la compensación. Como consecuencia de esa restricción funcional, el sistema impedía completar la operación y registrar la imputación del crédito fiscal.

Ante esta situación, la empresa recurrió al procedimiento administrativo previsto para estos supuestos y presentó una Multinota (Formulario F.206/I), mediante la cual solicitó formalmente la compensación acompañando la documentación respaldatoria correspondiente.

Entre la documentación presentada se encontraban las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias y del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, los Formularios F.574 y F.798 correspondientes a la solicitud de compensación, los comprobantes de presentación de las declaraciones juradas y el resto de la documentación respaldatoria exigida por la administración tributaria.

De este modo, la imposibilidad de utilizar el procedimiento electrónico no impidió que la empresa formulara su pedido de compensación, sino que determinó que la solicitud fuera canalizada por la vía administrativa tradicional, circunstancia que dio inicio a las actuaciones que posteriormente derivaron en el rechazo de la compensación y en la controversia analizada en el presente trabajo.

13.4 Rechazo administrativo de la solicitud

A pesar de la documentación presentada por la empresa, la Administración Federal de Ingresos Públicos rechazó la solicitud de compensación sin dar curso a su tramitación administrativa.

Con el objeto de obtener una respuesta formal sobre los motivos de dicho rechazo, el 18 de mayo de 2015 representantes de IRSA se presentaron nuevamente ante el organismo fiscal acompañados por una escribana pública, con la finalidad de dejar constancia de los hechos ocurridos y procurar la recepción de la documentación vinculada con la compensación solicitada.

Según surge del Acta Notarial labrada en esa oportunidad, los representantes de la empresa volvieron a presentar el Formulario F.206/I (Multinota), junto con los Formularios F.574 y F.798 correspondientes a la solicitud de compensación. Luego de ser derivados al

área de Grandes Contribuyentes Nacionales, fueron informados por personal del organismo que la presentación no sería recepcionada y que la compensación resultaba improcedente. En ese mismo acto se les entregó el Formulario F.4004 de rechazo de presentación y una copia del Dictamen N.º 67/2003 (DAT), utilizado por la administración tributaria como fundamento de su decisión. El acta también deja constancia de que el funcionario interviniente se negó a suscribir la actuación notarial confeccionada para documentar los hechos (Acta Notarial de fecha 18 de mayo de 2015).

El Acta Notarial de fecha 18 de mayo de 2015, el Formulario F.4004 de rechazo y los extractos pertinentes del Dictamen DAT N.º 67/2003, que respaldan los hechos y fundamentos descriptos en este apartado, se incorporan en el Anexo II del presente trabajo.

El organismo fiscal sostuvo que la compensación resultaba improcedente debido a que no se verificaba el requisito de identidad subjetiva entre el titular del crédito fiscal y el sujeto pasivo del impuesto cuya cancelación se pretendía.

Según la interpretación de la administración tributaria, el contribuyente del Impuesto sobre los Bienes Personales es el accionista titular de las participaciones societarias, mientras que la sociedad emisora actúa únicamente como responsable sustituto encargado de determinar e ingresar el tributo. En consecuencia, el crédito fiscal pertenecía a la sociedad, mientras que la obligación tributaria correspondía a los accionistas, circunstancia que —a criterio del organismo— impedía la compensación solicitada.

Para fundamentar esta posición, la AFIP sostuvo que el régimen incorporado por la Ley N.º 25.585 no había modificado la naturaleza del impuesto ni la condición de los accionistas como sujetos alcanzados por el gravamen. Según el criterio expuesto en el Dictamen N.º 67/2003, si bien la sociedad se encuentra obligada a determinar e ingresar el impuesto, dicha circunstancia no altera el hecho de que la carga tributaria recae sobre los titulares de las acciones o participaciones societarias. En este sentido, el organismo concluyó

que no se configuraba la identidad subjetiva requerida por el artículo 28 de la Ley N.º 11.683 para la procedencia de la compensación, dado que el saldo de libre disponibilidad pertenecía a la sociedad mientras que la obligación tributaria correspondía a los accionistas (AFIP, Dictamen N.º 67/2003).

Este razonamiento constituye el núcleo de la controversia posteriormente debatida tanto en sede administrativa como judicial, ya que la empresa sostuvo que la interpretación adoptada por el organismo privilegiaba una visión estrictamente formal de la relación tributaria y desconocía la posición que el responsable sustituto ocupa frente al fisco al momento de determinar, declarar e ingresar el impuesto.

A partir de este rechazo administrativo se inició una serie de actuaciones administrativas que posteriormente darían lugar al planteo judicial del caso. A efectos de ordenar los principales hitos que dieron origen a la controversia, en el Cuadro 2 se sintetiza la cronología de las principales actuaciones administrativas del caso.

Cuadro 2 - *Cronología del caso IRSA*

Año	Hecho relevante
2015	IRSA intenta compensar el Impuesto sobre los Bienes Personales – acciones y participaciones societarias con un saldo a favor del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta correspondiente al período fiscal 2014
2015	El sistema informático de la AFIP impide realizar la compensación por vía electrónica
2015	La empresa presenta una solicitud formal de compensación mediante formulario multinota
2015	La Administración Federal de Ingresos Públicos rechaza la solicitud por considerar que no existe identidad subjetiva entre el titular del crédito y el sujeto pasivo del impuesto

2016	La empresa interpone el recurso correspondiente contra la decisión administrativa

Nota: elaboración propia en base a antecedentes del expediente administrativo.

13.4.1 Fundamentos invocados por la AFIP para rechazar la compensación

Al formalizar el rechazo de la solicitud de compensación, la Administración Federal de Ingresos Públicos no se limitó a señalar la inexistencia de identidad subjetiva entre el titular del crédito fiscal y el sujeto obligado al pago del impuesto, sino que desarrolló una fundamentación jurídica basada en la normativa específica aplicable al régimen de acciones y participaciones societarias.

En primer lugar, el organismo recordó que la Ley N.º 25.585 incorporó un régimen especial dentro del Impuesto sobre los Bienes Personales para las acciones y participaciones en sociedades constituidas en el país. Conforme a dicho régimen, cuando los titulares de las acciones sean personas humanas, sucesiones indivisas o determinados sujetos del exterior, la sociedad emisora se encuentra obligada a determinar e ingresar el impuesto correspondiente, actuando en carácter de responsable sustituto.

Asimismo, la AFIP destacó que el último párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley N.º 23.966 reconoce expresamente a la sociedad el derecho a reintegrarse las sumas abonadas por cuenta de los accionistas. Sobre esta base sostuvo que, si bien la sociedad es quien efectúa materialmente el ingreso del tributo, el impuesto continúa recayendo sobre el patrimonio de los titulares de las acciones o participaciones societarias.

En apoyo de esta interpretación, el organismo invocó el criterio previamente establecido en el Dictamen N.º 67/2003 (DAT), según el cual el régimen especial introducido por la Ley N.º 25.585 no había modificado la naturaleza del impuesto ni alterado la condición de los accionistas como sujetos alcanzados por el gravamen. Desde esa perspectiva, la

sociedad únicamente asumía una función de sustitución legal destinada a facilitar la percepción del tributo por parte del Estado.

A partir de esa construcción jurídica, la AFIP concluyó que no se encontraba configurado el requisito de identidad subjetiva previsto en el artículo 28 de la Ley N.º 11.683 para la procedencia de la compensación. En efecto, entendió que el saldo de libre disponibilidad pertenecía a la sociedad, mientras que la obligación tributaria correspondía a los accionistas alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales. En consecuencia, consideró que la compensación pretendida por IRSA resultaba improcedente por existir una diferencia entre el titular del crédito y el sujeto sobre quien recaía la obligación tributaria (AFIP, Dictamen N.º 67/2003).

Posteriormente, al resolver el recurso administrativo interpuesto por la empresa mediante la Resolución N.º 93/2015, la AFIP reafirmó este criterio y sostuvo además que la Resolución General N.º 3175/2011 constituía un ejercicio válido de sus facultades reglamentarias. En ese sentido, entendió que la prohibición impuesta a los responsables sustitutos para solicitar compensaciones no alteraba el régimen legal, sino que precisaba su alcance dentro del marco de las atribuciones conferidas al organismo recaudador.

Este razonamiento constituye el núcleo de la controversia posteriormente debatida tanto en sede administrativa como judicial, ya que la empresa sostuvo que la interpretación adoptada por el organismo privilegiaba una visión excesivamente formal de la relación tributaria y desconocía la posición que el responsable sustituto ocupa frente al fisco al momento de determinar, declarar e ingresar el impuesto.

13.5 Recurso interpuesto por la empresa

Frente al rechazo administrativo formalizado el 18 de mayo de 2015 mediante el Formulario F.4004, IRSA interpuso un recurso de apelación en los términos del artículo 74 del Decreto Reglamentario N.º 1397/79 de la Ley N.º 11.683.

En su presentación, la empresa solicitó que se dejara sin efecto el rechazo dispuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos y que se tuviera por cancelada mediante compensación la obligación correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias del período fiscal 2014.

Como antecedente inmediato, la sociedad señaló que había intentado aplicar un saldo de libre disponibilidad originado en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por un importe de $2.968.185,21 para cancelar una obligación de igual monto correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales determinado en su carácter de responsable sustituto.

La empresa sostuvo que el rechazo efectuado por la administración tributaria se apoyaba en una interpretación restrictiva del régimen de compensación, sustentada principalmente en el Dictamen N.º 67/2003 de la Dirección de Asesoría Técnica, mediante el cual el organismo había considerado improcedente la compensación por entender que no existía identidad subjetiva entre el titular del crédito fiscal y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En oposición a dicho criterio, IRSA argumentó que el régimen establecido por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley N.º 23.966 coloca a la sociedad en la posición de sujeto obligado directo frente al fisco para la determinación e ingreso del impuesto correspondiente a las acciones y participaciones societarias. En consecuencia, entendió que debía ser considerada titular de la obligación tributaria a los efectos de la aplicación de los mecanismos de extinción previstos por la Ley N.º 11.683.

Asimismo, la empresa invocó especialmente el precedente "Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP", dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 12 de julio de 2011. Según sostuvo, dicho precedente había reconocido que una misma persona jurídica puede reunir simultáneamente la condición de acreedor frente al fisco respecto de un tributo y deudor respecto de otro, aun cuando en uno de los casos actúe como contribuyente y en el

otro como responsable sustituto, verificándose igualmente la identidad subjetiva requerida para la compensación.

Finalmente, IRSA cuestionó la validez de las restricciones reglamentarias que impedían la compensación solicitada. En particular, sostuvo que la Resolución General N.º 3175/2011 excedía las facultades reglamentarias de la administración tributaria al restringir un derecho reconocido por el artículo 28 de la Ley N.º 11.683, resultando incompatible con el criterio establecido por la Corte Suprema en el precedente "Rectificaciones Rivadavia".

Mediante la Resolución N.º 93/2015, la Administración Federal de Ingresos Públicos rechazó el recurso interpuesto por la empresa y confirmó el criterio adoptado en el acto original. El organismo sostuvo que la compensación resultaba improcedente en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N.º 3175/2011, norma que excluía expresamente a los responsables sustitutos de la posibilidad de solicitar compensaciones. Asimismo, consideró que dicha reglamentación constituía un ejercicio legítimo de sus facultades reglamentarias y ratificó la validez del rechazo previamente efectuado.

Con esta decisión quedó agotada la vía administrativa, circunstancia que habilitó a la empresa a promover la correspondiente acción judicial para continuar el reclamo.

El recurso administrativo presentado por IRSA y la Resolución N.º 93/2015 mediante la cual la AFIP confirmó el rechazo forman parte del Anexo III.

13.6 Consecuencias administrativas derivadas del rechazo

Como consecuencia del rechazo de la compensación solicitada, el importe correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias fue registrado por la Administración Federal de Ingresos Públicos como una deuda exigible.

Esta situación produjo un efecto administrativo inmediato para la empresa: la imposibilidad de obtener el Certificado Fiscal para Contratar emitido por el organismo recaudador.

Dicho certificado acredita que el contribuyente no registra deudas fiscales exigibles y constituye un requisito necesario para contratar con el Estado nacional y diversos organismos públicos. En consecuencia, la registración de la deuda derivada de la compensación rechazada impidió temporalmente que IRSA accediera a dicho certificado.

Frente a esta situación, la empresa interpuso un nuevo recurso administrativo contra la decisión que denegó la emisión del Certificado Fiscal para Contratar. En dicha presentación sostuvo que la deuda que motivaba la inhabilitación se encontraba controvertida, dado que el rechazo de la compensación había sido oportunamente apelado y aún no existía una resolución definitiva sobre la cuestión planteada. Asimismo, solicitó la suspensión de los efectos del acto administrativo y el otorgamiento de un certificado provisorio mientras se resolvía el recurso, por considerar que la medida le impedía desarrollar normalmente sus actividades vinculadas con la contratación pública.

No obstante, mediante la Resolución N.º 93/2015, la AFIP rechazó tanto el recurso contra la compensación como el pedido de suspensión de sus efectos, al sostener que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria conforme al artículo 12 de la Ley N.º 19.549, salvo que se configure alguno de los supuestos excepcionales previstos por dicha norma.

Como consecuencia de ello, la deuda continuó registrada como exigible y el conflicto trascendió el ámbito administrativo. Con posterioridad, el organismo intimó nuevamente a la empresa por la deuda pendiente y advirtió sobre la eventual extensión de responsabilidad prevista en los artículos 6 y 8 de la Ley N.º 11.683, mientras que IRSA promovió la

correspondiente acción judicial y obtuvo una medida cautelar destinada a suspender los efectos de la Resolución N.º 93/2015 hasta tanto se resolviera la controversia principal.

La documentación vinculada con las consecuencias administrativas derivadas del rechazo de la compensación, incluyendo la intimación de pago, las actuaciones relacionadas con el Certificado Fiscal para Contratar y la medida cautelar obtenida por la empresa, se incorpora en el Anexo IV del presente trabajo.

A partir del agotamiento de la vía administrativa, la controversia continuó su desarrollo en sede judicial. La secuencia cronológica de las principales actuaciones procesales posteriores se presenta en el Anexo V, mientras que los fundamentos normativos y jurisprudenciales que sustentan el análisis desarrollado en el capítulo siguiente se incorporan en el Anexo VI.

14. Capítulo 3 - Análisis del caso

14.1 Limitaciones del sistema informático en la operatoria de compensación

El conflicto analizado tuvo como antecedente inmediato una limitación operativa del sistema informático implementado por la Administración Federal de Ingresos Públicos para la gestión de compensaciones tributarias. Como se expuso en el capítulo anterior, el aplicativo utilizado por el organismo no permitía completar la registración electrónica de la compensación pretendida por IRSA, circunstancia que obligó a la empresa a recurrir al procedimiento alternativo mediante la presentación de una multinota acompañada de la documentación respaldatoria correspondiente.

Esta circunstancia resulta relevante porque permite distinguir dos aspectos diferentes del caso. Por un lado, la imposibilidad material de utilizar el canal electrónico previsto por la propia administración tributaria. Por otro, la decisión posterior de la AFIP de rechazar la compensación sobre la base de fundamentos estrictamente jurídicos. Si bien ambos hechos se encuentran relacionados, la documentación analizada permite advertir que el verdadero

conflicto no se originó en la limitación técnica del sistema, sino en el criterio adoptado por el organismo respecto de la improcedencia de la compensación solicitada.

En efecto, la actuación desarrollada por IRSA demuestra que la empresa procuró continuar el trámite utilizando los mecanismos administrativos disponibles para superar la imposibilidad técnica del aplicativo. La presentación mediante multinota permitió que la solicitud fuera formalmente analizada por la AFIP, lo que evidencia que el rechazo posterior no obedeció a un incumplimiento procedimental por parte de la empresa, sino a la interpretación jurídica sostenida por el organismo en relación con la figura del responsable sustituto y los requisitos exigidos para la procedencia de la compensación.

En este sentido, la limitación del sistema informático constituye el punto de partida del conflicto, pero no su aspecto central. Una vez superado el inconveniente operativo mediante la presentación de la solicitud por una vía alternativa, el debate pasó a concentrarse en una cuestión de naturaleza jurídica: determinar si una sociedad que actúa como responsable sustituto puede utilizar créditos fiscales propios para cancelar obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias. Precisamente, esa controversia constituye el eje del análisis desarrollado en los apartados siguientes.

14.2 La discusión sobre la compensación en presencia de responsables sustitutos

El eje central de la controversia analizada en el caso IRSA Inversiones y Representaciones S.A. no radicó únicamente en determinar si existía identidad subjetiva entre el titular del crédito fiscal y el sujeto obligado al pago del impuesto, sino también en establecer si la Administración Federal de Ingresos Públicos podía restringir, mediante una reglamentación administrativa, el ejercicio del mecanismo de compensación previsto en la Ley N.º 11.683.

La discusión se originó cuando la empresa intentó cancelar el Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias correspondiente al período fiscal 2014 mediante la utilización de un saldo de libre disponibilidad proveniente del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Mientras IRSA entendía que reunía los requisitos exigidos por la legislación para efectuar la compensación, la AFIP sostuvo que dicha operatoria resultaba improcedente.

El fundamento principal del organismo se apoyó en la Resolución General N.º 3175/2011, que había incorporado expresamente la prohibición de que los responsables por deuda ajena y los responsables sustitutos solicitaran compensaciones tributarias. A ello se sumó el criterio sostenido desde años anteriores en el Dictamen N.º 67/2003, según el cual no existía identidad subjetiva entre el titular del crédito fiscal y el sujeto pasivo del impuesto.

Desde esa perspectiva, la administración tributaria consideró que el verdadero contribuyente del Impuesto sobre los Bienes Personales era el accionista titular de las participaciones societarias, mientras que la sociedad emisora actuaba únicamente como responsable sustituto encargado de determinar e ingresar el tributo. En consecuencia, entendió que el crédito fiscal pertenecía a la sociedad, mientras que la obligación tributaria correspondía a los accionistas, lo que impedía la configuración del requisito previsto por el artículo 28 de la Ley N.º 11.683 para la procedencia de la compensación.

Por su parte, IRSA sostuvo una interpretación diferente de la figura del responsable sustituto. Tanto en el recurso administrativo como posteriormente en sede judicial, argumentó que la sociedad era el único sujeto obligado frente al fisco respecto del ingreso del impuesto correspondiente a las acciones y participaciones societarias y que, por esa razón, reunía simultáneamente la condición de titular del crédito fiscal y de sujeto obligado al pago del tributo. En ese sentido, afirmó que "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'" (IRSA Inversiones y Representaciones S.A., 2015, p. 3).

En términos generales, las posiciones sostenidas por ambas partes pueden sintetizarse en el Cuadro 3.:

Cuadro 3 - *Posiciones del fisco y del contribuyente en el caso IRSA*

ASPECTO	POSICION IRSA	VS	POSICION DEL FISCO
NATURALEZA DEL RESPONSABLE SUSTITUTO	Actúa como intermediario en el pago del impuesto.		Es sujeto obligado al pago.
COMPENSACION DE SALDOS	Procede la compensación con saldos a favor propios.		No procede porque el impuesto corresponde a terceros.
FUNDAMENTO JURIDICO	Art. 28 Ley 11.683 y principio de razonabilidad		Interpretación restrictiva del instituto de compensación

Nota: elaboración propia en base al fallo “IRSA c/ AFIP”.

Como se observa en el Cuadro 3, la comparación precedente permite advertir que la controversia excedía una simple diferencia conceptual acerca de la figura del responsable sustituto. En realidad, ambas partes partían de concepciones diferentes sobre la relación jurídico-tributaria creada por la Ley N.º 25.585. Mientras la AFIP entendía que la sociedad continuaba actuando únicamente por cuenta del accionista, IRSA sostuvo que dicha norma la colocaba como sujeto obligado directo frente al fisco respecto del ingreso del impuesto.

Esta diferencia interpretativa adquirió una relevancia aún mayor cuando la AFIP confirmó su posición mediante la Resolución N.º 93/2015, oportunidad en la que sostuvo que la Resolución General N.º 3175/2011 constituía un ejercicio legítimo de sus facultades reglamentarias. A partir de ese momento, la controversia dejó de centrarse exclusivamente en la identidad subjetiva y pasó a involucrar otra cuestión de mayor alcance: determinar si una resolución general podía restringir un mecanismo de extinción de obligaciones reconocido por una ley formal.

Precisamente, ese interrogante fue el que posteriormente analizaron los tribunales al resolver los precedentes "Rectificaciones Rivadavia" y "Cresud", cuyos fundamentos resultan determinantes para comprender la evolución interpretativa del régimen aplicable a los responsables sustitutos.

14.2.1 Análisis jurisprudencial: “Rectificaciones Rivadavia”

Cuando la AFIP rechazó la compensación solicitada por IRSA, uno de los principales argumentos invocados por la empresa fue el precedente "Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP", dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 12 de julio de 2011. Según sostuvo tanto en sede administrativa como posteriormente en sede judicial, dicho fallo había reconocido que una sociedad que actúa como responsable sustituto puede utilizar créditos fiscales propios para cancelar obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias.

En ese precedente, la Corte Suprema analizó una situación en la cual una sociedad pretendía compensar obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias mediante la utilización de saldos de libre disponibilidad originados en otros tributos. La cuestión central consistía en determinar si la identidad subjetiva exigida para la compensación se encontraba configurada cuando la sociedad actuaba como contribuyente respecto del crédito fiscal y como responsable sustituto respecto de la obligación tributaria.

Al analizar el caso, la Procuración General de la Nación consideró que dicho requisito se encontraba cumplido, señalando expresamente que:

"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" (Procuración General de la Nación, 2009, p. 4).

Asimismo, el dictamen sostuvo 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..." (Procuración General de la Nación, 2009, p. 4).

Estas afirmaciones adquieren especial relevancia para el presente estudio porque abordan el mismo problema jurídico planteado posteriormente en el caso IRSA. En ambos supuestos, la discusión giró en torno a la posibilidad de utilizar créditos fiscales propios para cancelar obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales determinadas en carácter de responsable sustituto y, particularmente, sobre la forma en que debía interpretarse el requisito de identidad subjetiva previsto para la compensación.

A partir de estos fundamentos, la Corte Suprema entendió que la identidad subjetiva requerida para la compensación se encontraba configurada, aun cuando la sociedad actuara como contribuyente respecto del crédito fiscal y como responsable sustituto respecto de la obligación tributaria. De esta manera, adoptó una interpretación que privilegió la posición efectiva del sujeto obligado frente al fisco por sobre una diferenciación estrictamente formal entre las distintas categorías jurídicas involucradas.

En consecuencia, el precedente "Rectificaciones Rivadavia" constituyó el principal sustento jurisprudencial invocado por IRSA para cuestionar el rechazo administrativo de la compensación. Posteriormente, ese criterio sería retomado y ampliado por la Procuración General de la Nación y por la Corte Suprema en el precedente "Cresud", cuya doctrina fue expresamente considerada aplicable al caso IRSA.

14.2.2 Relevancia del precedente “Cresud” para la evolución del régimen de compensaciones

La relevancia del precedente Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/ EN – AFIP – DGI para el presente estudio radica en que sus fundamentos fueron expresamente considerados aplicables al caso IRSA. Al intervenir en la causa IRSA

Inversiones y Representaciones S.A. c/ EN – AFIP – DGI, la Procuración General de la Nación sostuvo que las cuestiones debatidas eran "sustancialmente análogas" a las examinadas en el caso Cresud y remitió íntegramente a los fundamentos desarrollados en dicho dictamen (Procuración General de la Nación, 2020). Esta remisión demuestra la estrecha vinculación existente entre ambos procesos y permite comprender por qué el precedente Cresud constituye un elemento central para el análisis del caso IRSA.

La controversia en Cresud se originó cuando la sociedad solicitó compensar una obligación correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias con saldos de libre disponibilidad provenientes del Impuesto al Valor Agregado. La Administración Federal de Ingresos Públicos rechazó la solicitud con fundamento en la Resolución General N.º 3175/2011, norma que había incorporado expresamente la prohibición de que los responsables sustitutos solicitaran compensaciones tributarias.

La cuestión debatida guardaba una estrecha similitud con la planteada posteriormente por IRSA. En ambos casos, las sociedades intentaron utilizar créditos fiscales propios para cancelar obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales determinadas en su carácter de responsables sustitutos, mientras que la AFIP sostuvo que dicha compensación resultaba improcedente por no verificarse la identidad subjetiva exigida por el artículo 28 de la Ley N.º 11.683.

Sin embargo, el criterio adoptado en sede judicial se apartó de esa interpretación formal. En el dictamen de la Procuración General de la Nación, posteriormente receptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se sostuvo que la figura del responsable sustituto debía analizarse atendiendo a la posición que efectivamente ocupa dentro de la relación jurídico-tributaria y no únicamente a la denominación legal que recibe. En ese sentido, se

afirmó que el responsable sustituto constituye "el único obligado frente al sujeto activo de la obligación tributaria" (Procuración General de la Nación, 2020).

Asimismo, el dictamen destacó que el responsable sustituto "se coloca en lugar del sujeto pasivo y queda obligado al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica tributaria" (Procuración General de la Nación, 2020). Desde esta perspectiva, la sociedad emisora no actúa como un mero intermediario en la percepción del impuesto, sino como el sujeto que asume frente al fisco la totalidad de las obligaciones derivadas del régimen de acciones y participaciones societarias.

No obstante, el aporte más significativo del precedente Cresud excede la discusión acerca de la identidad subjetiva. El dictamen también examinó la validez de la Resolución General N.º 3175/2011 y concluyó que dicha reglamentación excedía las facultades reglamentarias conferidas a la AFIP por el artículo 7.º del Decreto N.º 618/97. Según este criterio, la resolución no se limitaba a establecer condiciones para el ejercicio del derecho previsto en el artículo 28 de la Ley N.º 11.683, sino que directamente impedía su utilización por parte de los responsables sustitutos, incorporando una restricción no contemplada por la ley.

A partir de estos fundamentos, la Corte Suprema adoptó una interpretación sustancial de la relación jurídico-tributaria, privilegiando la posición efectiva del sujeto obligado frente al fisco por sobre una diferenciación estrictamente formal entre contribuyente y responsable sustituto. En consecuencia, reconoció que la sociedad reunía simultáneamente la condición de titular del crédito fiscal y de sujeto obligado al ingreso del impuesto, circunstancia que habilitaba la utilización del mecanismo de compensación.

Este criterio resulta especialmente relevante para el análisis del caso IRSA, ya que cuestiona el principal fundamento utilizado por la AFIP para rechazar la compensación solicitada por la empresa. Al mismo tiempo, permite advertir que la controversia ya no se

limitaba exclusivamente a determinar si existía identidad subjetiva entre el titular del crédito y el obligado al pago del tributo, sino también a establecer si una resolución general podía restringir el ejercicio de un mecanismo de extinción de obligaciones expresamente previsto por una ley formal.

Finalmente, el precedente Cresud también adquiere importancia por su proyección sobre la evolución posterior del régimen de compensaciones. Si bien no puede afirmarse que la modificación introducida por la Resolución General (ARCA) N.º 5753/2025 haya sido consecuencia exclusiva de este antecedente, la secuencia integrada por los precedentes Rectificaciones Rivadavia, Cresud y, posteriormente, el caso IRSA evidencia un proceso de consolidación interpretativa que culminó con el reconocimiento expreso de la posibilidad de que los responsables sustitutos utilicen saldos de libre disponibilidad para cancelar obligaciones tributarias bajo las condiciones previstas por la normativa vigente.

14.3 Impacto administrativo y operativo del rechazo de la compensación

El rechazo de la compensación solicitada por IRSA produjo efectos que excedieron la discusión jurídica relativa a la procedencia del instituto de la compensación en materia de responsables sustitutos. La decisión adoptada por la Administración Federal de Ingresos Públicos generó consecuencias concretas tanto en el plano administrativo como en el normal desarrollo de la actividad de la empresa, las cuales se fueron profundizando a medida que avanzó el conflicto.

Desde la perspectiva administrativa, la negativa del organismo fiscal implicó que la obligación correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias del período fiscal 2014 permaneciera registrada como deuda exigible. Como consecuencia de ello, la empresa debió promover diversas actuaciones destinadas a cuestionar la validez del rechazo y obtener el reconocimiento de la compensación pretendida.

En primer lugar, interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario N.º 1397/79 contra el rechazo formalizado mediante el Formulario F.4004. En esa oportunidad solicitó además la suspensión de los efectos del acto administrativo, argumentando que su ejecución inmediata podía ocasionar perjuicios significativos mientras la controversia permaneciera pendiente de resolución.

Sin embargo, mediante la Resolución N.º 93/2015, la AFIP rechazó dicha solicitud y sostuvo que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria conforme al artículo 12 de la Ley N.º 19.549. En consecuencia, entendió que no existían razones que justificaran suspender los efectos del acto cuestionado y mantuvo vigente la registración de la deuda durante toda la tramitación del procedimiento administrativo.

La continuidad de esa situación produjo nuevas consecuencias para la empresa. Entre ellas, la denegatoria del Certificado Fiscal para Contratar, fundada en la existencia de la deuda derivada de la compensación rechazada. Frente a esta decisión, IRSA interpuso un nuevo recurso administrativo, sosteniendo que la obligación cuestionada había sido oportunamente compensada y que la controversia sobre la validez de dicha compensación aún no había sido resuelta en forma definitiva. En consecuencia, argumentó que no correspondía considerar la deuda como exigible mientras permaneciera pendiente la discusión sobre la procedencia de la compensación.

Desde el punto de vista operativo, las consecuencias fueron aún más relevantes. En el recurso presentado contra la denegatoria del certificado, la empresa manifestó expresamente que dicha medida generaba la "...la 'imposibilidad material de que mi mandante contrate con el Estado o cualquiera de sus entes', afectando directamente el desarrollo de su actividad económica" (IRSA Inversiones y Representaciones S.A., 2015, p. 1). De este modo, una controversia originada en la interpretación de las normas que regulan la compensación tributaria comenzó a proyectar efectos que trascendían el ámbito estrictamente impositivo.

Las consecuencias administrativas no se agotaron allí. La permanencia de la deuda registrada motivó posteriormente nuevas actuaciones por parte de la administración tributaria, entre ellas la notificación de deuda en gestión judicial y la advertencia sobre la eventual extensión de responsabilidad prevista en los artículos 6° y 8° de la Ley N.º 11.683. Frente a ese escenario, la empresa promovió medidas cautelares destinadas a evitar la ejecución del crédito fiscal mientras se encontraba pendiente la resolución del litigio principal.

Las resoluciones dictadas durante la tramitación de dichas medidas cautelares permiten advertir que los tribunales reconocieron la existencia de un conflicto jurídico que justificaba mantener suspendidos los efectos de la Resolución N.º 93/2015 hasta tanto se resolviera definitivamente la controversia. En particular, el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N.º 6 consideró que las circunstancias de hecho y de derecho que habían motivado el otorgamiento de la tutela cautelar permanecían inalteradas y dispuso su mantenimiento hasta el dictado de la sentencia definitiva.

El desarrollo del caso pone de manifiesto que las consecuencias derivadas del rechazo de la compensación trascendieron ampliamente el ámbito tributario. La discusión dejó de limitarse a la interpretación del requisito de identidad subjetiva o a la aplicación de la Resolución General N.º 3175/2011 y pasó a involucrar aspectos vinculados con la continuidad de la actividad económica de la empresa, la posibilidad de contratar con el Estado y la necesidad de acudir a la tutela judicial para evitar los efectos derivados de la ejecución de una deuda cuya legitimidad continuaba siendo objeto de controversia.

En definitiva, el caso IRSA evidencia cómo una diferencia interpretativa sobre el alcance de un mecanismo de extinción de obligaciones tributarias puede proyectar efectos administrativos y patrimoniales relevantes aun antes de que exista una decisión judicial definitiva sobre el fondo del asunto. Asimismo, demuestra la importancia de contar con reglas claras y previsibles en materia de compensación tributaria, especialmente cuando la

discusión involucra figuras complejas como la del responsable sustituto y el alcance de las facultades reglamentarias de la administración tributaria.

Conclusiones

El presente trabajo tuvo como finalidad analizar la gestión del Impuesto sobre los Bienes Personales – acciones y participaciones societarias – por parte de IRSA Inversiones y Representaciones S.A. durante el período 2014-2025, con especial atención a las controversias vinculadas a la compensación de saldos de libre disponibilidad cuando la obligación tributaria es ingresada por un responsable sustituto.

A partir del análisis realizado, se verificó que el marco normativo aplicable asigna a las sociedades emisoras un rol central en la determinación, declaración e ingreso del tributo en carácter de responsables sustitutos. Asimismo, se identificó que el régimen de compensación tributaria atravesó un proceso de evolución interpretativa respecto de su procedencia en este tipo de supuestos, particularmente cuando los créditos fiscales pertenecen a la sociedad y la obligación tributaria corresponde al Impuesto sobre los Bienes Personales determinado en carácter de responsable sustituto.

En este sentido, se concluye que la figura del responsable sustituto implica una intervención sustancial dentro de la relación jurídico-tributaria, al asumir la sociedad emisora el cumplimiento integral de la obligación frente al fisco, sin perjuicio de que la capacidad contributiva gravada corresponda a los accionistas titulares de las participaciones societarias.

Respecto de la gestión de IRSA, se constató el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales inherentes a su carácter de responsable sustituto. En consecuencia, la controversia analizada no se originó en incumplimientos tributarios por parte de la empresa, sino en diferencias interpretativas respecto de la procedencia del mecanismo de compensación y de la aplicación del requisito de identidad subjetiva exigido por la normativa vigente durante el período analizado.

Asimismo, se observó que el conflicto tuvo como antecedente inmediato limitaciones operativas en los sistemas informáticos utilizados para la tramitación de solicitudes de compensación, lo que evidencia que las herramientas digitales implementadas por la administración tributaria pueden incidir en el ejercicio efectivo de derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico. Esta situación pone de manifiesto la importancia de que los procedimientos administrativos y los sistemas tecnológicos resulten compatibles con las garantías y mecanismos previstos por la legislación tributaria.

En relación con la discusión jurídica central, el análisis realizado permitió advertir que la controversia excedía la sola interpretación del requisito de identidad subjetiva exigido para la compensación. Si bien ese fue el fundamento inmediato utilizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos para rechazar la solicitud de IRSA, el conflicto también puso en discusión hasta qué punto una reglamentación administrativa podía limitar un mecanismo de extinción de obligaciones previsto por una ley. Esta cuestión adquirió especial relevancia a partir de la evolución jurisprudencial desarrollada en los precedentes "Rectificaciones Rivadavia" y "Cresud".

En este aspecto, dichos precedentes consolidaron una interpretación según la cual el responsable sustituto constituye el sujeto obligado frente a la administración tributaria para el cumplimiento de la obligación fiscal. En otras palabras, consideraron que lo verdaderamente relevante no es la denominación formal del sujeto, sino la posición que ocupa frente al fisco dentro de la relación jurídico-tributaria. Estos criterios permitieron comprender la solución posteriormente adoptada en el caso IRSA, cuya controversia fue considerada sustancialmente análoga por la propia Procuración General de la Nación.

Asimismo, el rechazo de la compensación produjo efectos que excedieron el plano estrictamente jurídico, en tanto la deuda registrada impidió la obtención del Certificado Fiscal para Contratar, generando consecuencias administrativas y operativas para la empresa. Ello

permitió verificar que las controversias tributarias pueden impactar no solo en la situación fiscal de los contribuyentes, sino también en aspectos vinculados con su normal desenvolvimiento económico y comercial.

En el plano normativo, la evolución del régimen culminó con la incorporación expresa en la Resolución General (ARCA) N.º 5753/2025 de la posibilidad de que los responsables sustitutos utilicen saldos de libre disponibilidad para cancelar obligaciones tributarias. Esta modificación resulta especialmente significativa porque contribuyó a reducir la incertidumbre interpretativa existente durante el período analizado y evidenció un cambio respecto del criterio restrictivo que había sostenido históricamente la administración tributaria en materia de compensación. Si bien no puede afirmarse que dicha modificación normativa haya sido consecuencia exclusiva del caso IRSA, la evolución jurisprudencial observada en los precedentes "Rectificaciones Rivadavia" y "Cresud", junto con la controversia planteada por IRSA, contribuyeron a evidenciar las limitaciones del régimen anterior y la necesidad de una regulación más clara y coherente.

Debe señalarse, asimismo, que la intervención final de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso IRSA se produjo mediante la desestimación del recurso extraordinario por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. En consecuencia, si bien quedó firme la solución favorable a la empresa adoptada en las instancias anteriores, ello no implica una confirmación expresa de los fundamentos jurídicos desarrollados por la Cámara, circunstancia que fue expresamente aclarada en el voto del ministro Ricardo Lorenzetti.

En definitiva, el caso IRSA permite caracterizar la gestión del Impuesto sobre los Bienes Personales – acciones y participaciones societarias durante el período analizado y demuestra que la gestión tributaria de un gran contribuyente no depende exclusivamente del cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que impone la ley. También se

encuentra condicionada por la forma en que la administración tributaria interpreta y aplica los institutos previstos por el ordenamiento jurídico, así como por la evolución de los criterios jurisprudenciales que delimitan el alcance de dichas normas.

Desde esta perspectiva, el análisis realizado demuestra que un conflicto originado en la aplicación práctica del instituto de la compensación terminó proyectándose más allá de la situación particular de IRSA e influyó en la evolución interpretativa y normativa del régimen aplicable a los responsables sustitutos. En ese sentido, el caso analizado constituye un antecedente relevante para comprender la interacción entre la actuación administrativa, el control judicial y la posterior adecuación de la reglamentación tributaria, contribuyendo al fortalecimiento de la seguridad jurídica en la relación entre el fisco y los contribuyentes.

Referencias

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2001). Resolución General N.º 984.

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2003). Dictamen DAT N.º 67/2003.

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2004). Resolución General N.º 1658.

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2011). Resolución General N.º 3175.

Agencia de Recaudación y Control Aduanero. (2025). Resolución General N.º 5753.

Argentina. (1972). Ley N.º 19.549. Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

Argentina. (1972). Ley N.º 19.550. Ley General de Sociedades.

Argentina. (1979). Decreto N.º 1397/1979. Reglamentario de la Ley N.º 11.683.

Argentina. (1997). Decreto N.º 618/1997.

Argentina. (1997). Ley N.º 23.966. Impuesto sobre los Bienes Personales (texto ordenado en 1997).

Argentina. (1998). Ley N.º 11.683. Ley de Procedimiento Tributario (texto ordenado en 1998).

Argentina. (2002). Ley N.º 25.585.

Argentina. (2013). Ley N.º 26.854.

Botello, F. (2015). Fundaciones de interés privado: ¿Ser o no ser frente al impuesto sobre los bienes personales argentinos?

Corte Suprema de Justicia de la Nación. (2009). Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP s/ ordinario.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. (s. f.). Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/ Estado Nacional – AFIP – DGI s/ proceso de conocimiento.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. (s. f.). IRSA Inversiones y Representaciones S.A. c/ Estado Nacional – AFIP – DGI s/ proceso de conocimiento.

Dell, M. (2017). Impuesto sobre los bienes personales.

Hauque, L. (2020). La progresividad tributaria en el impuesto sobre los bienes personales en Argentina.

IRSA Inversiones y Representaciones S.A. (2015, 9 de junio). Recurso de apelación interpuesto al amparo del artículo 74 del Decreto Reglamentario N.º 1397/79 contra el rechazo de la compensación del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias (período fiscal 2014). Expediente administrativo.

IRSA Inversiones y Representaciones S.A. (2015). Recurso de apelación contra la denegatoria del Certificado Fiscal para Contratar (Multinota F.206/I, 28 de agosto de 2015). Expediente administrativo.

Lisi Díaz, M., & Quiroga Gatica, P. (2015). Análisis de los cambios normativos en el impuesto a las ganancias, bienes personales y transferencia de inmuebles de personas físicas residentes en el país.

Melamed, D. (2022). Efecto del impuesto sobre los bienes personales en personas físicas luego de la reforma de la Ley N.º 27.541.

Montano, M. (2020). Impuesto sobre los bienes personales: El sujeto pasivo y su responsabilidad fiscal.

Procuración General de la Nación. (2009). Dictamen en la causa "Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ A.F.I.P. s/ ordinario" (S.C. R.754, L.XLIV).

Procuración General de la Nación. (2020). Dictamen en la causa "IRSA Inversiones y Representaciones S.A. c/ Estado Nacional – AFIP – DGI s/ proceso de conocimiento".

Trigo, A. (2016). Administración de bienes personales (P.I.C.P.).

Villegas, H. B. (2019). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Astrea.

ANEXOS

ANEXO I - Solicitud de compensación presentada por IRSA Inversiones y Representaciones S.A.

El presente anexo reúne la documentación presentada por IRSA Inversiones y Representaciones S.A. ante la Administración Federal de Ingresos Públicos con motivo de la solicitud de compensación correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias del período fiscal 2014.

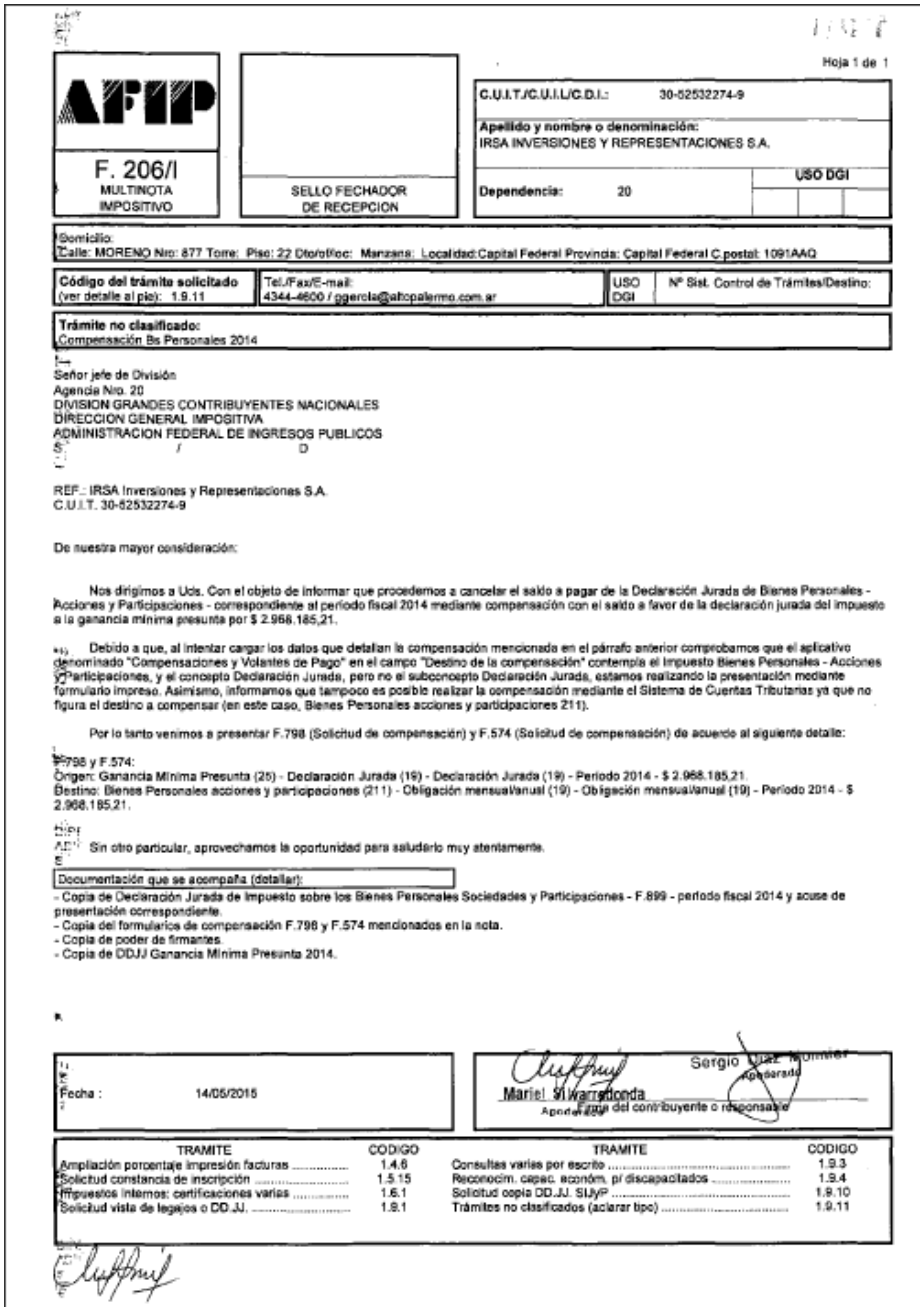
La presentación fue realizada mediante Multinota (Formulario F.206/I) de fecha 14 de mayo de 2015, debido a que el sistema informático habilitado por la AFIP no permitía completar la operatoria de compensación por la vía electrónica. En dicha presentación, la empresa manifestó que el aplicativo "Compensaciones y Volantes de Pago" permitía seleccionar el impuesto y el concepto correspondiente, pero no habilitaba el subconcepto necesario para registrar la compensación, circunstancia que motivó la utilización del procedimiento administrativo previsto para estos casos.

La documentación incorporada en este anexo comprende:

Documento A. Multinota (Formulario F.206/I) presentada ante la AFIP con fecha 14 de mayo de 2015, mediante la cual se solicita la compensación y se exponen las limitaciones técnicas del sistema informático.

Documento B. Formulario F.798 – Solicitud de Compensación, mediante el cual se solicita la aplicación del saldo de libre disponibilidad originado en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta para cancelar la obligación correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias.

Documento C. Formulario F.574 – Solicitud de Compensación, donde se individualizan el crédito fiscal de origen, el impuesto de destino y el importe cuya compensación se solicita.



AFIP

F. 206/I
MULTINOTA
IMPOSITIVO

SELLO FECHADOR
DE RECEPCION

Hoja 1 de 1

C.U.I.T./C.U.I.L/C.D.I.: 30-62532274-9

Apellido y nombre o denominación:
IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.

Dependencia: 20

USO DGI

Domicilio:
Calle: MORENO Nro: 877 Torre: Piso: 22 Dto/of/loc: Manzana: Localidad:Capital Federal Provincia: Capital Federal C.postal: 1091AAQ

Código del trámite solicitado (ver detalle al pie): 1.9.11

Tel./Fax/E-mail: 4344-4600 / ggarcia@altopalermo.com.ar

USO DGI

Nº Sist. Control de Trámites/Destino:

Trámite no clasificado:
Compensación Bs Personales 2014

Señor jefe de División
Agencia Nro. 20
DIVISION GRANDES CONTRIBUYENTES NACIONALES
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA
ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS
S / D

REF.: IRSA Inversiones y Representaciones S.A.
C.U.I.T. 30-62532274-9

De nuestra mayor consideración:

Nos dirigimos a Uds. Con el objeto de informar que procedemos a cancelar el saldo a pagar de la Declaración Jurada de Bienes Personales - Acciones y Participaciones - correspondiente al período fiscal 2014 mediante compensación con el saldo a favor de la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta por $ 2.968.185,21.

Debido a que, al intentar cargar los datos que detallan la compensación mencionada en el párrafo anterior comprobamos que el aplicativo denominado "Compensaciones y Volantes de Pago" en el campo "Destino de la compensación" contempla el Impuesto Bienes Personales - Acciones y Participaciones, y el concepto Declaración Jurada, pero no el subconcepto Declaración Jurada, estamos realizando la presentación mediante formulario impreso. Asimismo, informamos que tampoco es posible realizar la compensación mediante el Sistema de Cuentas Tributarias ya que no figura el destino a compensar (en este caso, Bienes Personales acciones y participaciones 211).

Por lo tanto venimos a presentar F.798 (Solicitud de compensación) y F.574 (Solicitud de compensación) de acuerdo al siguiente detalle:

F.798 y F.574:
Origen: Ganancia Mínima Presunta (25) - Declaración Jurada (19) - Declaración Jurada (19) - Período 2014 - $ 2.968.185,21.
Destino: Bienes Personales acciones y participaciones (211) - Obligación mensual/anual (19) - Obligación mensual/anual (19) - Período 2014 - $ 2.968.185,21.

Sin otro particular, aprovechamos la oportunidad para saludarlo muy atentamente.

Documentación que se acompaña (detallar):
- Copia de Declaración Jurada de Impuesto sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones - F.899 - período fiscal 2014 y acuse de presentación correspondiente.
- Copia del formularios de compensación F.798 y F.574 mencionados en la nota.
- Copia de poder de firmantes.
- Copia de DDJJ Ganancia Mínima Presunta 2014.

Fecha : 14/05/2015

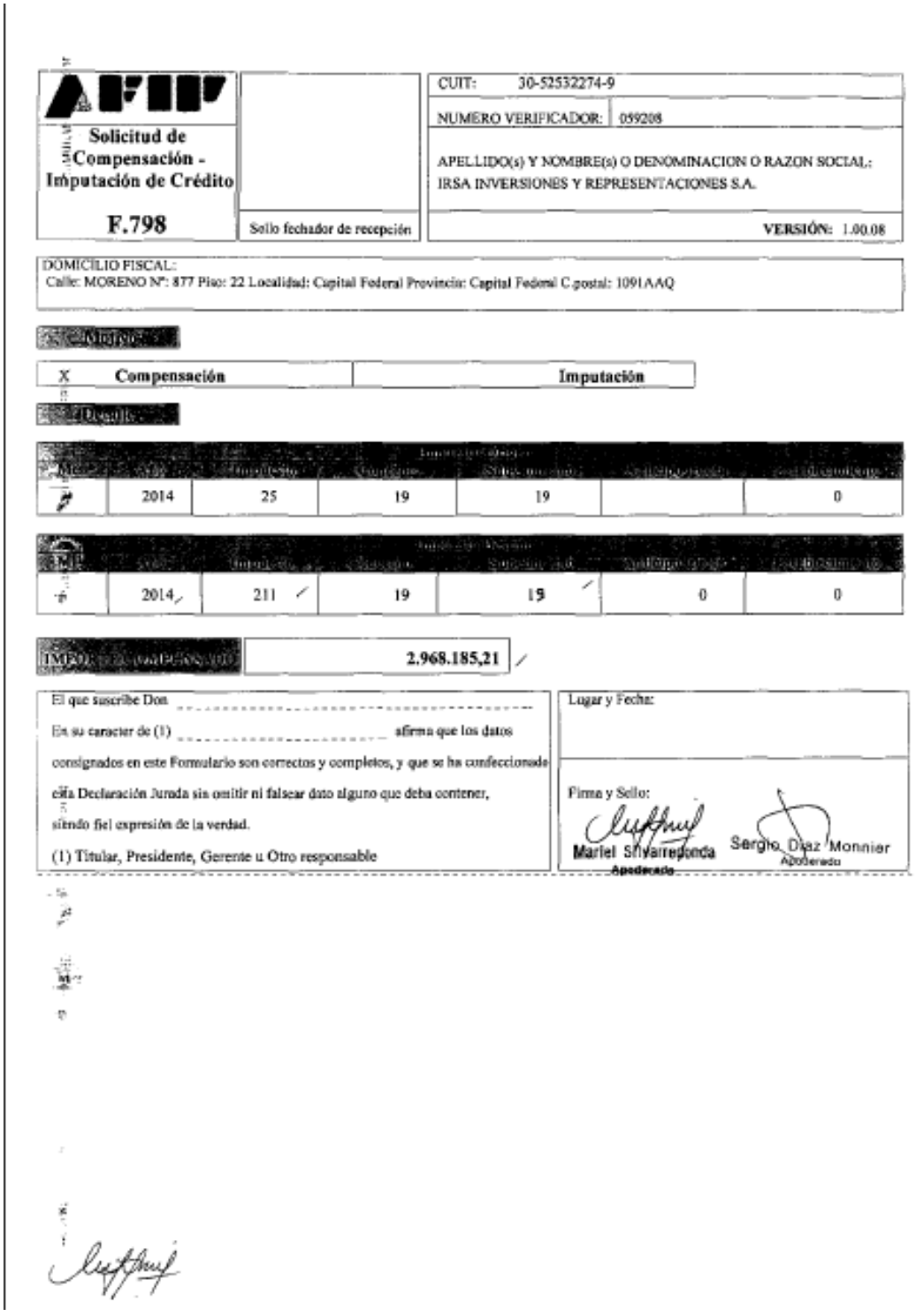
Mariel Warrendonda
Apoderado

Sergio Díaz Montes
Apoderado

Firma del contribuyente o responsable

TRAMITE	CODIGO	TRAMITE	CODIGO
Ampliación porcentaje impresión facturas	1.4.6	Consultas varias por escrito	1.9.3
Solicitud constancia de inscripción	1.5.15	Reconocim. capac. económ. p/ discapacitados	1.9.4
Impuestos internos: certificaciones varias	1.6.1	Solicitud copia DD.JJ. SIJyP	1.9.10
Solicitud vista de legajos o DD.JJ.	1.9.1	Trámites no clasificados (aclarar tipo)	1.9.11

Relevancia para el caso: La Multinota acredita que la empresa informó la imposibilidad de realizar la compensación mediante el sistema informático y solicitó que la operación fuera tramitada por la vía administrativa.



AFIP

Solicitud de Compensación - Imputación de Crédito

F.798

Sello fechador de recepción

CUIT: 30-52532274-9

NUMERO VERIFICADOR: 059208

APELLIDO(s) Y NOMBRE(s) O DENOMINACION O RAZON SOCIAL: IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.

VERSIÓN: 1.00.08

DOMICILIO FISCAL:
Calle: MORENO Nº: 877 Piso: 22 Localidad: Capital Federal Provincia: Capital Federal C.postal: 1091AAQ

Marque

X **Compensación** | **Imputación**

Detalle

	2014	25	19	19		0
	2014	211	19	19	0	0

IMPORTE A COMPENSAR: **2.968.185,21**

El que suscribe Don .....

En su caracter de (1) ..... afirma que los datos consignados en este Formulario son correctos y completos, y que se ha confeccionado esta Declaración Jurada sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

(1) Titular, Presidente, Gerente u Otro responsable

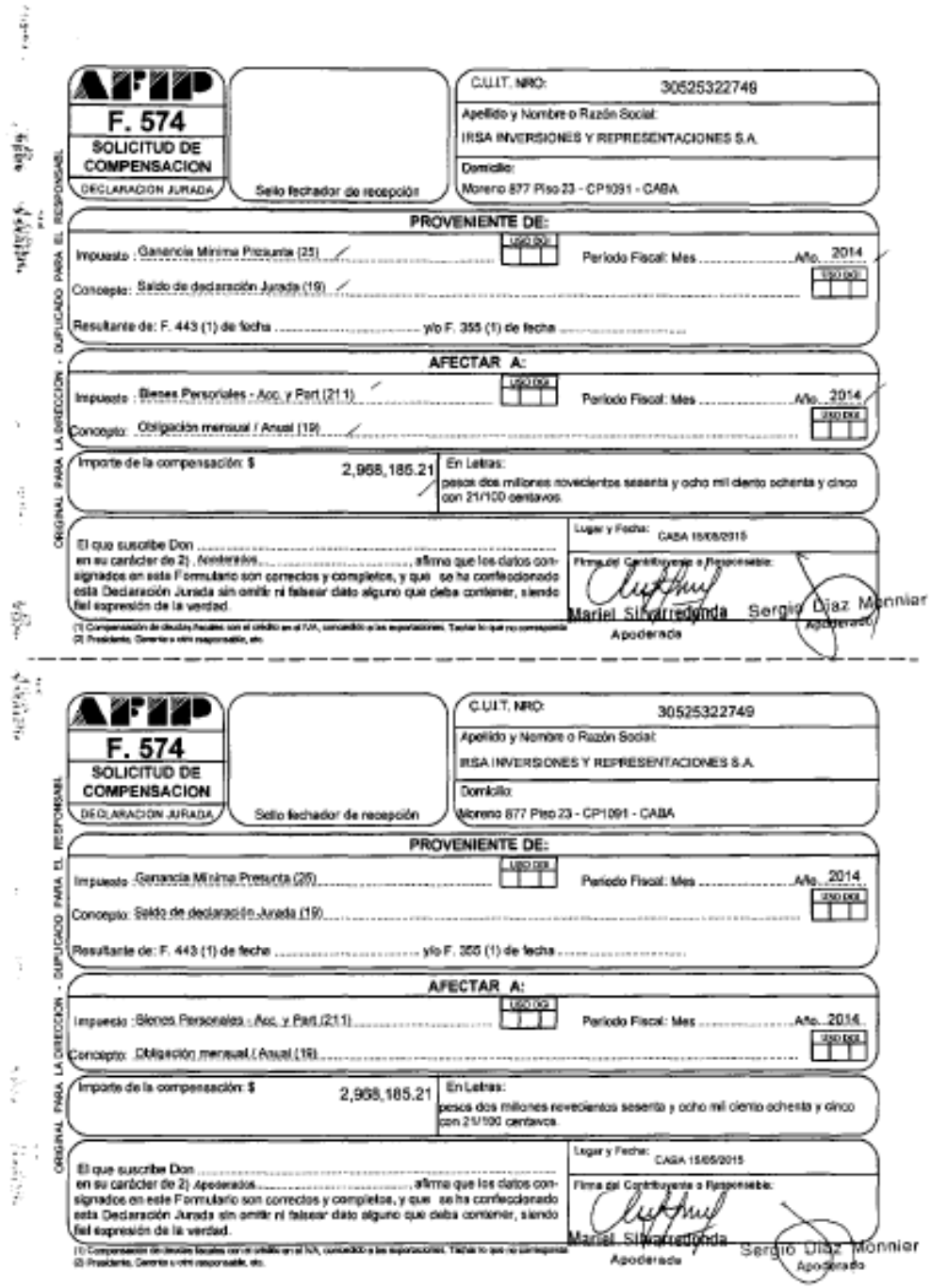
Lugar y Fecha:

Firma y Sello:

Mariel Silvarredonda Apoderado

Sergio Diaz Monnier Apoderado

Relevancia para el caso: mediante este formulario IRSA solicitó la compensación de un saldo de libre disponibilidad proveniente del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por $2.968.185,21 contra la obligación correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias.



AFIP

F. 574

SOLICITUD DE COMPENSACION

DECLARACION JURADA

Sello fechador de recepción

C.U.I.T. NRO: 30525322749

Apellido y Nombre o Razón Social:
IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.

Domicilio:
Moreno 877 Piso 23 - CP1091 - CABA

ORIGINAL PARA LA DIRECCION - DUPLICADO PARA EL RESPONSABLE

PROVENIENTE DE:

Impuesto: Ganancia Mínima Presunta (25) — Período Fiscal: Mes ... Año: 2014

Concepto: Saldo de declaración Jurada (19)

Resultante de: F. 443 (1) de fecha ... y/o F. 355 (1) de fecha ...

AFECTAR A:

Impuesto: Bienes Personales - Acc. y Part (211) — Período Fiscal: Mes ... Año: 2014

Concepto: Obligación mensual / Anual (19)

Importe de la compensación: $ 2,968,185.21

En Letras:
pesos dos millones novecientos sesenta y ocho mil ciento ochenta y cinco con 21/100 centavos

El que suscribe Don ...
en su carácter de 2) Apoderado ..., afirma que los datos consignados en este Formulario son correctos y completos, y que se ha confeccionado esta Declaración Jurada sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

Lugar y Fecha: CABA 15/05/2015

Firma del Contribuyente o Responsable:

Mariel Silvarredonda
Apoderada

Sergio Díaz Monnier
Apoderado

(1) Compensación de débitos fiscales con el crédito en el IVA, correspondiente a las exportaciones. Tachar lo que no corresponda
(2) Presidente, Gerente o ente responsable, etc.

AFIP

F. 574

SOLICITUD DE COMPENSACION

DECLARACION JURADA

Sello fechador de recepción

C.U.I.T. NRO: 30525322749

Apellido y Nombre o Razón Social:
IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.

Domicilio:
Moreno 877 Piso 23 - CP1091 - CABA

ORIGINAL PARA LA DIRECCION - DUPLICADO PARA EL RESPONSABLE

PROVENIENTE DE:

Impuesto: Ganancia Mínima Presunta (25) — Período Fiscal: Mes ... Año: 2014

Concepto: Saldo de declaración Jurada (19)

Resultante de: F. 443 (1) de fecha ... y/o F. 355 (1) de fecha ...

AFECTAR A:

Impuesto: Bienes Personales - Acc. y Part (211) — Período Fiscal: Mes ... Año: 2014

Concepto: Obligación mensual / Anual (19)

Importe de la compensación: $ 2,968,185.21

En Letras:
pesos dos millones novecientos sesenta y ocho mil ciento ochenta y cinco con 21/100 centavos

El que suscribe Don ...
en su carácter de 2) Apoderado ..., afirma que los datos consignados en este Formulario son correctos y completos, y que se ha confeccionado esta Declaración Jurada sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

Lugar y Fecha: CABA 15/05/2015

Firma del Contribuyente o Responsable:

Mariel Silvarredonda
Apoderada

Sergio Díaz Monnier
Apoderado

(1) Compensación de débitos fiscales con el crédito en el IVA, correspondiente a las exportaciones. Tachar lo que no corresponda
(2) Presidente, Gerente o ente responsable, etc.

Relevancia para el caso: El Formulario F.574 individualiza el crédito fiscal utilizado, el impuesto cuya cancelación se pretende y el importe solicitado en compensación.

AFIP

REPÚBLICA FEDERAL

Presentación de DJ por Internet
Acuse de recibo de DJ

Organismo Recaudador:	AFIP
Formulario:	899 v360 - BIENES PERSONALES - ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIETARIAS
CUIT:	30-62512274-6
Impuesto:	211 - BP-ACCIONES O PARTICIPACIONES
Concepto:	19 - OBLIGACION MENSUAL/ANUAL
Subconcepto:	19 - OBLIGACION MENSUAL/ANUAL
Período:	2014
Nro. rectificativa:	1
Nro. verificador:	618214
Cantidad de registros:	20

LEYENDA PFP: DJ A CANCELAR EN CUOTAS

Fecha de Presentación:	2015-05-15 Hora: 13:26:51
Nro. de Transacción:	428321984
Código de Control:	SH81N
Usuario autenticado por:	AFIP (ClaveFiscal)
Presentada por el Usuario:	30294784218

[9192147D699.cse0c462793c655edee32ae3c6c8a30.bb4]

Verificador de integridad (algoritmo MD5)
[cse0c462793c655edee32ae3c6c8a30]

Código de barras para pagar en entidades habilitadas

18993062532274900021100147

Conserve este Acuse de Recibo como comprobante de presentación

Datos sujetos a verificación

ANEXO II - Rechazo administrativo de la solicitud de compensación

El presente anexo reúne la documentación correspondiente a la etapa inicial del rechazo administrativo de la compensación solicitada por IRSA Inversiones y Representaciones S.A. ante la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Los documentos incorporados permiten reconstruir las actuaciones desarrolladas con posterioridad a la presentación de la solicitud de compensación y acreditar los fundamentos utilizados por el organismo recaudador para rechazar el pedido formulado por la empresa. Asimismo, constituyen el sustento documental de los hechos descriptos en los apartados 2.4 y 2.4.1 del presente trabajo.

La documentación incorporada en este anexo comprende:

Documento A. Acta Notarial de constatación de fecha 18 de mayo de 2015, mediante la cual se dejó constancia de la presentación efectuada por los representantes de IRSA, la negativa de la Administración Federal de Ingresos Públicos a recibir la documentación y la entrega del Formulario F.4004 de rechazo.

Documento B. Formulario F.4004 emitido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante el cual se formalizó el rechazo de la solicitud de compensación presentada por la empresa. Se incorporan asimismo los extractos relevantes del Dictamen DAT N.º 67/2003, citado expresamente en dicho formulario, por contener el criterio jurídico adoptado por la Administración Federal de Ingresos Públicos respecto de la improcedencia de compensar saldos de libre disponibilidad con obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales ingresado en carácter de responsable sustituto.

Escribanía
GARCIA UÑERO
Registro
1.614
Hipólito Yrigoyen 900
Piso 1° "B"
Tel. 4343-0560
4342-9690
Cel. 15-4472-5363

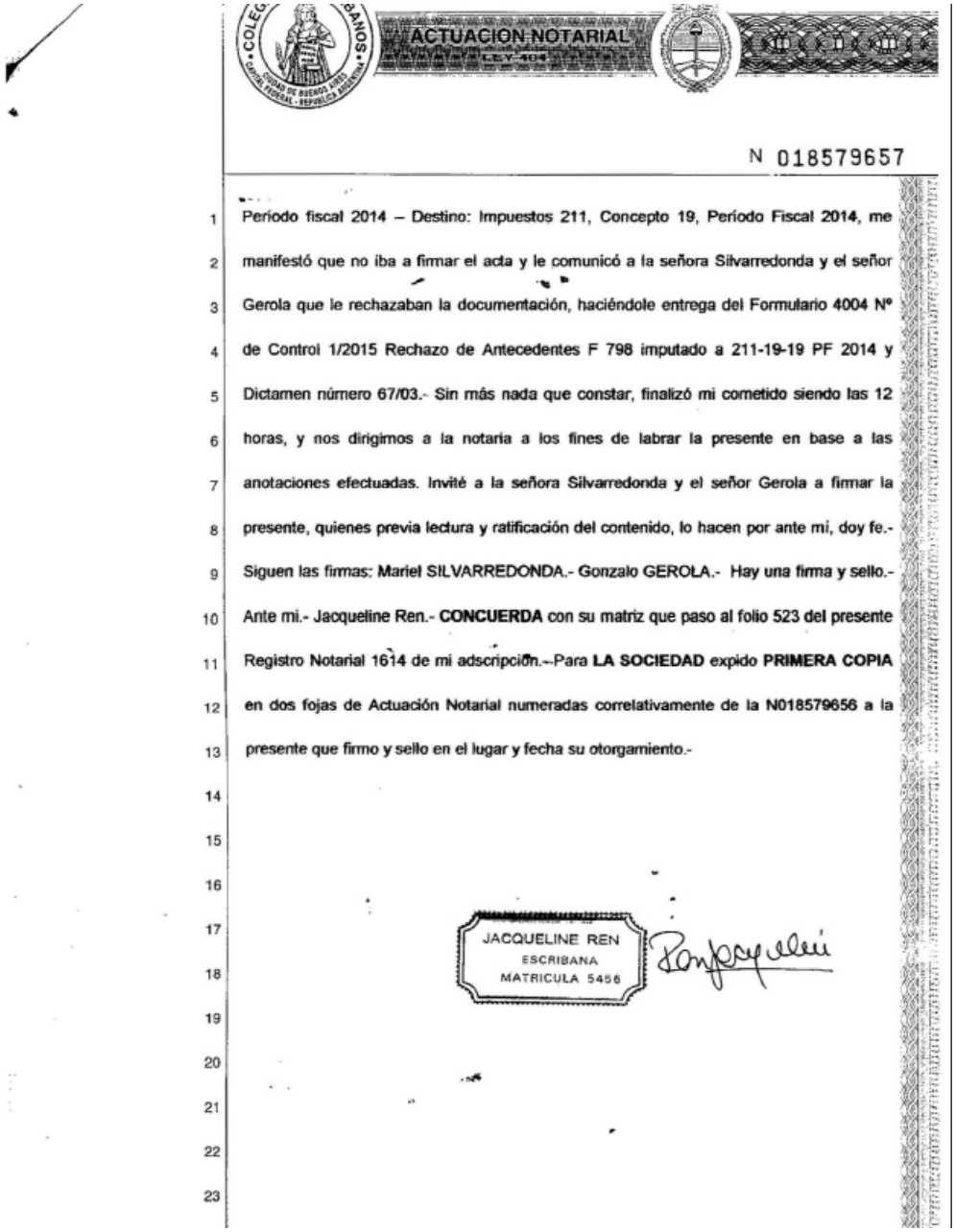
ACTUACION NOTARIAL
LEY 404
JACQUELINE REN
ESCRIBANA
MATRICULA 5456
N 018579656

PRIMERA COPIA.- FOLIO 523.- ACTA DE CONSTATACION.- IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES SOCIEDAD ANONIMA.- ESCRITURA NUMERO DOSCIENTOS OCHO.

En la Ciudad de Buenos Aires, Capital de la República Argentina a **DIECIOCHO** de **MAYO** de **DOS MIL QUINCE**, Escribana Autorizante, **COMPARECEN: Gastón Armando LERNOUD**, argentino, casado, con Documento Nacional de identidad número 20.383.988, y **Carlos Mariano GARRIGA**, argentino, casado, titular del Documento Nacional de Identidad 23.992.759, domiciliados legalmente en la calle Moreno 877, Piso 21, de esta Ciudad. - Los comparecientes son mayores de edad y Justifican su identidad de acuerdo al artículo 1002 inciso a) del Código Civil por ser de mi conocimiento.- Quienes manifiestan concurrir a este otorgamiento en nombre y representación y en su carácter de Apoderados de la sociedad denominada **"IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES SOCIEDAD ANONIMA"** (CUIT. 30-52532274-9), con sede social en Bolívar 108, Primer piso, de esta Ciudad, constituida el 30 de abril de 1943, ante el Escribano de esta Ciudad, Alberto Hoeffner, al folio 798 del Registro 50 a su cargo, inscripta en el Registro Público de Comercio el 23 de junio de 1943, bajo el número 284, al folio 291 del libro 46 tomo A.- **El CARACTER** invocado lo acreditan con el Poder General Amplio que con facultades suficientes para este acto, la misma les confirió por escritura número 539 de fecha 27 de agosto de 2008, pasada al folio 1597 del presente Registro Notarial 1614, a la que me remito.- Y requieren DE MI LA AUTORIZANTE ME CONSTITUYA en el día de la fecha en sede central de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) sita en la calle Hipólito Yrigoyen 370 de esta Ciudad a los fines de constatar todo los hechos que ocurran con relación a la presentación de un trámite por parte de la sociedad requirente.-

N 018579656

Mariano GARRIGA.- Hay una firma y sello.- Ante mi.- Jacqueline Ren.- **DILIGENCIA**. Siendo las 11.40 horas me constituí en la sede central de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) número 20 sita en la calle Hipólito Yrigoyen número 370 de ésta Ciudad donde me aguardaban dos personas que se identificaron como Mariel Silvarredonda con Documento Nacional de Identidad número 18.122.145 y Gonzalo Gerola con Documento Nacional de Identidad número 29.478.421 quienes manifestaron representar a IRSA Inversiones y Representaciones Sociedad Anónima, luego nos dirigimos al hall central de la Agencia donde se encontraba la recepción, que tras una breve fila y luego de identificarnos con nuestros DNI nos dieron una tarjeta magnética para poder entrar al sector de grandes contribuyentes. Nos dirigimos al sector mencionado y nos presentamos con la señora Silvarredonda y el señor Gerola en un mostrador que se encontraba libre a los efectos de que los mencionados puedan presentar los Formularios números F.206/I – Trámite no clasificado – Compensación Bs. Personales 2014, F798 Solicitud de Compensación – Origen: Impuesto 25, Concepto 19, Subconcepto 19, Período fiscal 2014 – Destino: Impuestos 211, Concepto 19, Subconcepto 19, Período Fiscal 2014, F574 Solicitud de Compensación - Origen: Impuesto 25, Concepto 19, Período fiscal 2014 – Destino: Impuestos 211, Concepto 19, Período Fiscal 2014, la empleada que se identificó como Analia nos comunicó que teníamos que esperar al señor Joaquin en el box número 35. Nos dirigimos al box que luego de un tiempo, se acercó una persona que se identificó como Joaquín Ernesto Mendez con Documento Nacional de Identidad número 24.587.294 quien, luego de que me identificará con mi credencial, y de tener ante su vista la documentación F.206/I – Trámite no clasificado – Compensación Bs. Personales 2014, F798 Solicitud de Compensación – Origen: Impuesto 25, Concepto 19, Subconcepto 19,



ACTUACION NOTARIAL

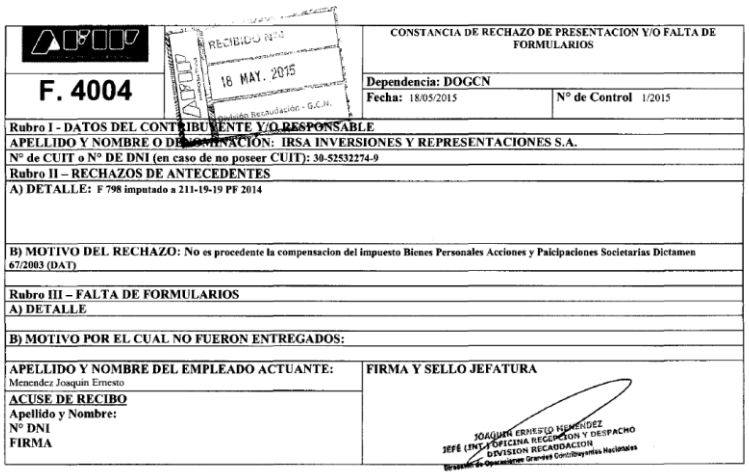
LEY 404

N 018579657

Período fiscal 2014 – Destino: Impuestos 211, Concepto 19, Período Fiscal 2014, me manifestó que no iba a firmar el acta y le comunicó a la señora Silvarredonda y el señor Gerola que le rechazaban la documentación, haciéndole entrega del Formulario 4004 Nº de Control 1/2015 Rechazo de Antecedentes F 798 imputado a 211-19-19 PF 2014 y Dictamen número 67/03.- Sin más nada que constar, finalizó mi cometido siendo las 12 horas, y nos dirigimos a la notaria a los fines de labrar la presente en base a las anotaciones efectuadas. Invité a la señora Silvarredonda y el señor Gerola a firmar la presente, quienes previa lectura y ratificación del contenido, lo hacen por ante mí, doy fe.- Siguen las firmas: Mariel SILVARREDONDA.- Gonzalo GEROLA.- Hay una firma y sello.- Ante mi.- Jacqueline Ren.- **CONCUERDA** con su matriz que paso al folio 523 del presente Registro Notarial 1614 de mi adscripción.-Para **LA SOCIEDAD** expido **PRIMERA COPIA** en dos fojas de Actuación Notarial numeradas correlativamente de la N018579656 a la presente que firmo y sello en el lugar y fecha su otorgamiento.-

JACQUELINE REN
ESCRIBANA
MATRICULA 5456

Relevancia para el caso: El acta acredita que, ante la imposibilidad de registrar la compensación por la vía informática, los representantes de IRSA se presentaron personalmente ante la AFIP para formalizar la solicitud. Asimismo, documenta la negativa del organismo a recibir la presentación y la entrega del Formulario F.4004, que dio inicio formal a la controversia administrativa.



F. 4004	RECIBIDO N° 18 MAY. 2015	CONSTANCIA DE RECHAZO DE PRESENTACION Y/O FALTA DE FORMULARIOS
		Dependencia: DOGCN
		Fecha: 18/05/2015 — N° de Control 1/2015

Rubro I - DATOS DEL CONTRIBUYENTE Y/O RESPONSABLE
APELLIDO Y NOMBRE O DENOMINACIÓN: IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.
N° de CUIT o N° DE DNI (en caso de no poseer CUIT): 30-52532274-9
Rubro II – RECHAZOS DE ANTECEDENTES
A) DETALLE: F 798 imputado a 211-19-19 PF 2014
B) MOTIVO DEL RECHAZO: No es procedente la compensacion del impuesto Bienes Personales Acciones y Paticipaciones Societarias Dictamen 67/2003 (DAT)
Rubro III – FALTA DE FORMULARIOS
A) DETALLE
B) MOTIVO POR EL CUAL NO FUERON ENTREGADOS:

APELLIDO Y NOMBRE DEL EMPLEADO ACTUANTE: Menendez Joaquin Ernesto	FIRMA Y SELLO JEFATURA
ACUSE DE RECIBO Apellido y Nombre: N° DNI FIRMA	JOAQUIN ERNESTO HERNANDEZ JEFE (INT.) OFICINA RECEPCION Y DESPACHO DIVISION RECAUDACION Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales

DICTÁMENES DE LA DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA

DICTAMEN N° 67/03 (D.A.T.) - BIENES PERSONALES - RESPONSABLE SUSTITUTO. VALUACION DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIALES.
Fecha: 2/10/03
Fuente: Internet AFIP-DGI

Sumario:
Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente.
El instituto de compensación de saldos previsto en el artículo 28 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) no resulta admisible para cancelar el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550 (t.o. en 1984 y sus modificaciones), en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda.

Por su parte el último párrafo del citado artículo establece 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."

De esta forma, se acuerda en dichas sociedades 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.

En idéntico sentido por Nota N° ... del 20/05/2003, la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva señaló que " ... si bien el régimen dispuesto por la Ley N° 25.585 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".

Concluyendo que "... la compensación pretendida no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda ...".

LILIANA INES BURGUEÑO - Jefa - Departamento Asesoría Técnica Tributaria
Conforme: 30/09/2003 - ALFREDO R. STERNBERG - Director (Int.) - Dirección de Asesoría Técnica
Conforme: 02/10/2003 - JOSE NORBERTO DEGASPERI - Subdirector General - Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva

Relevancia para el caso: El Formulario F.4004 constituye el acto mediante el cual la Administración Federal de Ingresos Públicos formalizó el rechazo de la solicitud de compensación presentada por IRSA. Asimismo, los extractos incorporados del Dictamen DAT N.º 67/2003 permiten identificar el fundamento jurídico invocado por el organismo para sostener la improcedencia de la compensación, basado en la inexistencia de identidad subjetiva entre el titular del crédito fiscal y el sujeto obligado al pago del impuesto.

ANEXO III - Recursos administrativos interpuestos por IRSA

El presente anexo reúne la documentación correspondiente a los recursos administrativos promovidos por IRSA Inversiones y Representaciones S.A. con motivo del rechazo de la solicitud de compensación presentada ante la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Los documentos incorporados permiten reconstruir la posición jurídica sostenida por la empresa durante la instancia administrativa y conocer los fundamentos invocados para cuestionar el criterio adoptado por el organismo recaudador. Asimismo, contienen el acto administrativo mediante el cual la AFIP confirmó el rechazo de la compensación y agotó la vía administrativa.

La documentación incorporada en este anexo comprende:

Documento A. Recurso de apelación interpuesto por IRSA el 9 de junio de 2015, mediante el cual la empresa solicitó la revocación del rechazo de la compensación, invocó el precedente Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP y cuestionó la interpretación sostenida por la Administración Federal de Ingresos Públicos respecto de la identidad subjetiva y de la figura del responsable sustituto.

Documento B. Resolución N.º 93/2015 del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos rechazó el recurso interpuesto por la empresa, confirmó la aplicación de la Resolución General N.º 3175/2011 y declaró agotada la vía administrativa.

Hoja 1 de 8

AFIP

F. 206/I
MULTINOTA
IMPOSITIVO

RECIBIDO Nº11
SELLO FECHADOR
DE RECEPCION
9 JUN. 2015

C.U.I.T./C.U.I.L/C.D.I.:	30-52532274-9
Apellido y nombre o denominación:	IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.
Dependencia:	20
USO DGI	

Domicilio:
Calle: MORENO Nro: 877 Torre: Piso: 22 Dto./Local: Manzana: Localidad:Capital Federal Provincia: Capital Federal C.postal: 1091AAQ

Código del trámite solicitado (ver detalle al pie): 1.9.11	Tel./Fax/E-mail: 4344 4600	USO DGI	Nº Sist. Control de Trámites/Destino:

Trámite no clasificado:
INTERPONE RECURSO APELACIÓN (ART.74 DTO.1397/79)

Señor jefe de División
INTERPONE RECURSO DE APELACIÓN (ART. 74 DTO. 1397/79). HACE RESERVAS.

Señor
Jefe de la División Grandes Contribuyentes Nacionales
de la Administración Federal de Ingresos Públicos-D.G.I.
S. / D

Ref.: IRSA Inversiones y Representaciones S.A. CUIT Nº: 30-52532274-9 Asunto: Compensación de impuestos. Bienes Personales acciones-participaciones- 2014. F. 4004 de Rechazo de fecha 18/05/15.

Vanesa Nápoli, D.N.I. 22.042.370 y Sergio Diaz Monnier, D.N.I. 23.508.402., en nuestro carácter de apoderados de IRSA Inversiones y Representaciones S.A. y con domicilio fiscal en Moreno 877, piso 22º de la Ciudad de Buenos Aires, constituyendo domicilio procesal en Av. Córdoba 744, 3º F, conjuntamente con mi letrado patrocinante, Dr. SANTIAGO CARLOS VELARDE (T.º 72, Fº 624 C.P.A.C.F.); ante el Señor Jefe de la División Grandes Contribuyentes Nacionales respetuosamente me presento y digo:

I.PERSONERÍA.

Que conforme surge de la copia del documento que se acompaña, que es fiel de su original vigente, somos apoderados de IRSA Inversiones y Representaciones S.A. (en adelante "IRSA") y contamos con facultades suficientes para representarla en las presentes actuaciones.

En tal carácter, solicitamos que se me tenga por presentado y por parte en las presentes actuaciones en mérito a la copia del poder acompañado.

II.OBJETO

En el carácter invocado y siguiendo expresas instrucciones de nuestra mandante, en legal tiempo y forma venimos a interponer el recurso previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario Nº 1397/79 contra la el acto emanado del organismo en su Formulario 4004 "Constancia de Rechazo de Presentación y/o Falta de Formularios" de fecha 18/05/15 y notificada a esta parte en igual fecha.

Desde ya cabe adelantar que el derecho de nuestra mandante se encuentra avalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su pronunciamiento de fecha 12-07-11 recaído en los autos: "Rectificaciones Rivadavia SA c/ AFIP s/ ordinario", por la ley 11.683 y el art. 17 de la C.N.

Por los fundamentos que se expondrán a continuación solicitamos a Ud. que haga lugar al recurso de apelación aquí intentado, deje sin efecto el rechazo efectuado y tenga por cancelado por compensación el impuesto sobre los bienes personales acciones o participaciones (período fiscal 2014).

III.ANTECEDENTES

Para su conocimiento, nuestra mandante el pasado 18 de mayo de 2015 procedió a presentar Formulario 574 "Solicitud de Compensación" y Formulario 798 "Solicitud de compensación-Imputación de Crédito" solicitando se afectara el saldo a favor de la Declaración Jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta-2014 por $ 2.968.185,21 al pago del importe de $ 2.968.185,21 correspondiente al saldo de capital adeudado en concepto de Impuesto sobre los bienes personales acciones o participaciones (período fiscal 2014).

No obstante esa oportuna y procedente petición, la División se negó -conforme consta en Acta de Constatación del 18/05/15 (Escritura Nº 208)- a recepcionar formalmente la petición y mediante el F 4004, procedió al rechazo aludiendo en el mismo al Dictamen Nº 67/03 (D.A.T) el cual -muy

escuetamente- propicia la inadmisibilidad de la compensación en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda.

Llama la atención que a pesar de encontrarnos en un Estado de Derecho, el organismo se haya negado a recibir la Multinota con los formularios de compensación. Ello por cierto violenta los derechos y garantías de mi mandante contemplados en el art. 18 de la C.N.; art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica y el art. 24 de la Declaración Americana de los Derechos y deberes del Hombre, entre otros. Ninguna norma o reglamento o resolución puede, so pretexto de la reglamentación de las presentaciones, restringir o alterar los derechos y garantías contempladas constitucionalmente, impidiendo que se lleve a cabo la presentación/petición por el administrado/contribuyente.

El infundado rechazo aludido motiva la presente apelación.

IV. RESPONSABLE SUSTITUTO

Respecto al acto de fecha 18/05/15 que rechazó la compensación solicitada por nuestra mandante y a los efectos de analizar la cuestión, resulta pertinente en primer lugar señalar lo que se entiende por responsable sustituto a la luz del impuesto a los bienes personales.

IRSA es responsable del impuesto sobre los bienes personales-acciones o participaciones societarias, en virtud de lo dispuesto por el artículo s/n incorporado a continuación del art. 25 de la ley 23.699, título VI de impuesto sobre los bienes personales por la ley 25.585. Dicha norma en lo pertinente señala: "……- El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550 de sociedades comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones, 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 esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

V.PROCEDENCIA DE LA COMPENSACIÓN

En virtud de la explicación brindada precedentemente, no caben dudas que nuestra mandante por el período fiscal en cuestión actuó en su carácter de responsable sustituto. Esto no ha sido cuestionado por el Fisco.

Tampoco se encuentra en discusión -en el rechazo- la procedencia del saldo a favor de la Declaración Jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta al tiempo de solicitar la compensación con el impuesto a los bienes personales.

Por cierto, el único fundamento que contiene el rechazo es el Dictamen Nº 67/03 (D.A.T.) el que muy escuetamente -sobre el tema- alude a la Nota N (Sin número) del 20/05/2003 en la cual, según indica, se concluyó que: "la compensación pretendida no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda...."

Que tal consideración resulta manifiestamente improcedente a tenor de los resuelto por la CSJN en los autos: "Rectificaciones Rivadavia SA c/ AFIP s/ ordinario", del 12-7-11, en los cuales sobre el punto, señaló:

"En efecto, 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, 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, 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 o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago, siendo esto último, obviamente, una cuestión entre particulares ajena, en principio, al Fisco Nacional."

No obstante y a pesar de que ello bastaría para la revocación del acto de rechazo, desde ya adelantamos que tampoco cabe en el caso la ilegal aplicación de la RG 3175/11; normativa violatoria del art. 28 de la ley 11.683 e ilegal por apartarse de lo que estrictamente prevé dicha ley de rango superior.

La RG 3175/11 aludida no sólo se burla de la doctrina plasmada por la CSJN en los autos: "Rectificaciones Rivadavia SA c/ AFIP s/ ordinario", del 12-7-11, sino que viola el derecho de propiedad de mi mandante, atenta contra el principio de legalidad y razonabilidad y subvierte el ordenamiento jurídico garantizada por el art. 31 de la C.N.

En lo que respecta a la normativa aplicable, a tenor de lo dispuesto por el último párrafo del art. 28 de la ley 11.683, incorporado por la ley 26.044, tienen derecho a pedir la compensación los responsables incluidos en el art. 6 de la ley 11.683, dentro de los cuales se encuentran los responsable sustitutos, sin perjuicio de destacar que la caracterización del responsable sustituto como responsable del cumplimiento de la deuda ajena efectuada por el legislador 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.

El art. 28 referido, dispone:

La Administración Federal de Ingresos Públicos 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 la Administración Federal y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa.

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."

El organismo parece olvidar que en el mensaje del propio Poder Ejecutivo, con motivo de la presentación del proyecto de ley al Honorable Congreso de la Nación, que finalmente incorporó el segundo párrafo que se ha resaltado en negrita, se expresa como fundamento a la incorporación de dicho párrafo los siguientes conceptos:

"En otro orden de ideas, merece tenerse presente que en la actualidad la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), a través de su artículo 28, contempla la posibilidad de que el Organismo Recaudador compense de oficio los saldos acreedores del contribuyente con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por el mismo o determinados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, referidos a períodos no prescritos y comenzando por los más antiguos aunque provengan de distintos gravámenes, poseyendo igual facultad respecto de multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa.

Como puede observarse, dicha posibilidad se encuentra circunscrita solamente para los contribuyentes, aun cuando no para los responsables por deuda ajena.

Por ello, se estima que resulta procedente consagrar legislativamente una facultad del Organismo Recaudador de análogas características a las descriptas por el artículo 28 de la ley de procedimiento tributario, enderezada a prever dicha situación respecto de los responsables por deuda ajena contemplados por el artículo 6 de la citada ley. Ello, con el fin de aventar dudas interpretativas al respecto, lo cual conllevaría lograr seguridad jurídica en relación con el instituto de la compensación.

No obstante, como se señalara, el organismo en lugar de propiciar las compensaciones a la luz del propósito perseguido por la ley y asimismo la doctrina que emana del fallo dictado por la CSJN en los autos: "Rectificaciones Rivadavia SA c/ AFIP s/ ordinario", del 12-07-11, procede infundadamente a rechazar la compensación.

Cualquier aplicación al caso de la RG 3175/11 es ilegal ya que como se verá, su motivación es falsa.
Al respecto dicha resolución, bajo el "falso y engañoso" fundamento de que "corresponde precisar el alcance del instituto de la compensación previsto en la mencionada norma", invocando para ello las facultades contempladas en el art. 24 de la ley 11.683 y el art. 7 del decreto 618/97, que como se verá a continuación, no son tales, lisa y llanamente prohíbe ilegalmente la compensación.

En primer lugar véase que el art. 1 de la RG que sustituye el art. 1 de la RG 1658 (4) en cuestión, nada ha precisado sino más bien ha denegado abiertamente el derecho a solicitar la compensación establecido por Ley que tienen los responsables sustitutos.

VI. SUSPENSIÓN

En virtud de lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley 19.549 y hasta tanto se resuelva el recurso de apelación, se solicita a Ud. disponga la suspensión del acto administrativo representado en el Formulario de fecha 18/05/15.

Cabe señalar que la suspensión del acto propiciada se plantea a los efectos de evitar perjuicios graves a mi mandante de ejecutarse el acto de rechazo sin antes brindar a esta parte la revisión del acto.

Nuestra mandante de ninguna manera desconoce la presunción de legitimidad y ejecutoriedad que revisten los actos administrativos, pero en estos actuados lo cierto es que mi mandante en base a la normativa aplicable presentó un pedido de compensación y el Fisco, sin su efectiva recepción y análisis, resolvió su rechazo con vagos fundamentos que se apartan de la normativa, de la teoría general del derecho tributario compartida por la doctrina más calificada y la jurisprudencia vigente.

Además de ello se agrega que la única posibilidad que posee nuestra mandante y la Administración de revisar el acto previo a la instancia jurisdiccional, es mediante el recurso de apelación que se intenta en autos. (6) Dicha posibilidad -se observa- se vería claramente frustrada para el caso de que se ordene la ejecución del acto.

ADMINISTRACIÓN FEDERAL

"2015 – AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LOS PUEBLOS LIBRES"

ASUNTO: IRSA INVERSIONES Y
REPRESENTACIONES S.A.
C.U.I.T. N° 30-52532274-9
RECURSO DE APELACIÓN

BUENOS AIRES, 25 SEP 2015

VISTO las presentes actuaciones relativas a la firma IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A., con domicilio fiscal en Moreno N° 877, piso 22° y constituido en Av. Córdoba N° 744, piso 3°, "F", ambos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, inscripta ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, bajo la Clave Única de Identificación Tributaria N° 30-52532274-9, de las que resulta que con fecha 9 de junio de 2015, la contribuyente presentó el recurso de apelación previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) en el cual manifiesta su disconformidad con relación al acto administrativo de fecha 18 de mayo de 2015, notificado en la misma fecha, mediante el cual se comunica a la contribuyente que, la presentación del formulario 798 "Solicitud de compensación-Imputación de Crédito" por el cual se afecta el saldo a favor de la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente al período fiscal 2014 al pago del saldo de capital adeudado en concepto de impuesto sobre los bienes personales acciones o participaciones del período fiscal 2014, por PESOS DOS MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL CIENTO OCHENTA Y CINCO CON VEINTIÚN CENTAVOS ($ 2.968.185,21), no resulta procedente en virtud de lo establecido en el Dictamen N° 67/2003 (DAT), razón por la cual se procedió a su respectivo rechazo, y

ES COPIA

Abogado MARIANO F. BRACCIA
Jefe (A.I.) Sect. Recursos Tributarios
Div. Recursos

1500



"2015 – AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LOS PUEBLOS LIBRES"

ASUNTO: IRSA INVERSIONES Y
REPRESENTACIONES S.A.
C.U.I.T. N° 30-52532274-9
RECURSO DE APELACIÓN

CONSIDERANDO

Que atento a que el acto recurrido fue notificado con fecha 18 de mayo de 2015, cabe tener por interpuesto en tiempo y forma el recurso previsto por el artículo 74 del Decreto N° 1397/79.

Que conforme surge de la copia del Poder Especial agregado a las actuaciones, se encuentra acreditada la personería de quienes suscriben las presentaciones bajo estudio.

Que previo a tratar la cuestión de fondo, se procederá a analizar la solicitud de suspensión del acto administrativo articulada por la presentante.

Que con relación a ello, cabe recordar que el remedio previsto por el artículo 74 del Decreto Reglamentario N° 1397/79 no posee tales efectos suspensivos.

Que ahora bien, en materia procesal administrativa nacional el artículo 12 de la Ley N° 19.549 dispone: "El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios –a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta".

1500

2

.

Relevancia para el caso: El recurso de apelación expone la posición jurídica sostenida por IRSA frente al rechazo de la compensación. En él la empresa desarrolla los fundamentos por los cuales considera procedente la utilización de saldos de libre disponibilidad para cancelar obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias en su carácter de responsable sustituto, cuestionando el criterio adoptado por la Administración Federal de Ingresos Públicos e invocando el precedente Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP.

ASUNTO: IRSA INVERSIONES Y
REPRESENTACIONES S.A.
C.U.I.T. N° 30-52532274-9
RECURSO DE APELACIÓN

Que a continuación, cabe mencionar los argumentos de hecho y de derecho alegados por la encartada.

Que, de acuerdo a lo establecido en el artículo 1°, inciso f), apartado 3, de la Ley N° 19.549, corresponde poner de realce que esta instancia analizará los principales argumentos invocados por la presentante que resulten conducentes a los efectos de arribar a una decisión respecto de la cuestión debatida, ello en tanto la Administración "...no está obligada a seguir a la parte en todas sus argumentaciones sino en las que considere conducentes a la solución de la cuestión" – cfr. "Régimen de procedimiento Administrativo", revisado y comentado por Tomás Hutchinson, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1997, pág. 63-.

Abog. MARIANO F. BRACCIA
Jefe (int.) Secc. Asuntos Jurídicos
Div. Recursos

Que la responsable manifiesta que el Fisco no ha cuestionado su actuación como responsable sustituto ni la procedencia del saldo a favor de la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta al tiempo de solicitar la compensación con el impuesto sobre los bienes personales –artículo a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto incorporado por la ley N° 25.585-.

Que asimismo expresa que el único fundamento que contiene el rechazo es el Dictamen N° 67/03 (D.A.T.) al cual considera improcedente en virtud de lo resuelto por la CSJN en los autos "Rectificaciones Rivadavia S.A. c/AFIP s/ordinario", del 12/07/2011.

Que con relación a ello agrega que "...a pesar de que ello bastaría para la revocación del acto de rechazo, desde ya adelantamos que tampoco cabe en el caso la ilegal aplicación de la RG 3175/11; normativa violatoria del art. 28 de la ley

ASUNTO: IRSA INVERSIONES Y
REPRESENTACIONES S.A.
C.U.I.T. N° 30-52532274-9
RECURSO DE APELACIÓN

11.683 e ilegal por apartarse de lo que estrictamente prevé dicha ley de rango superior".

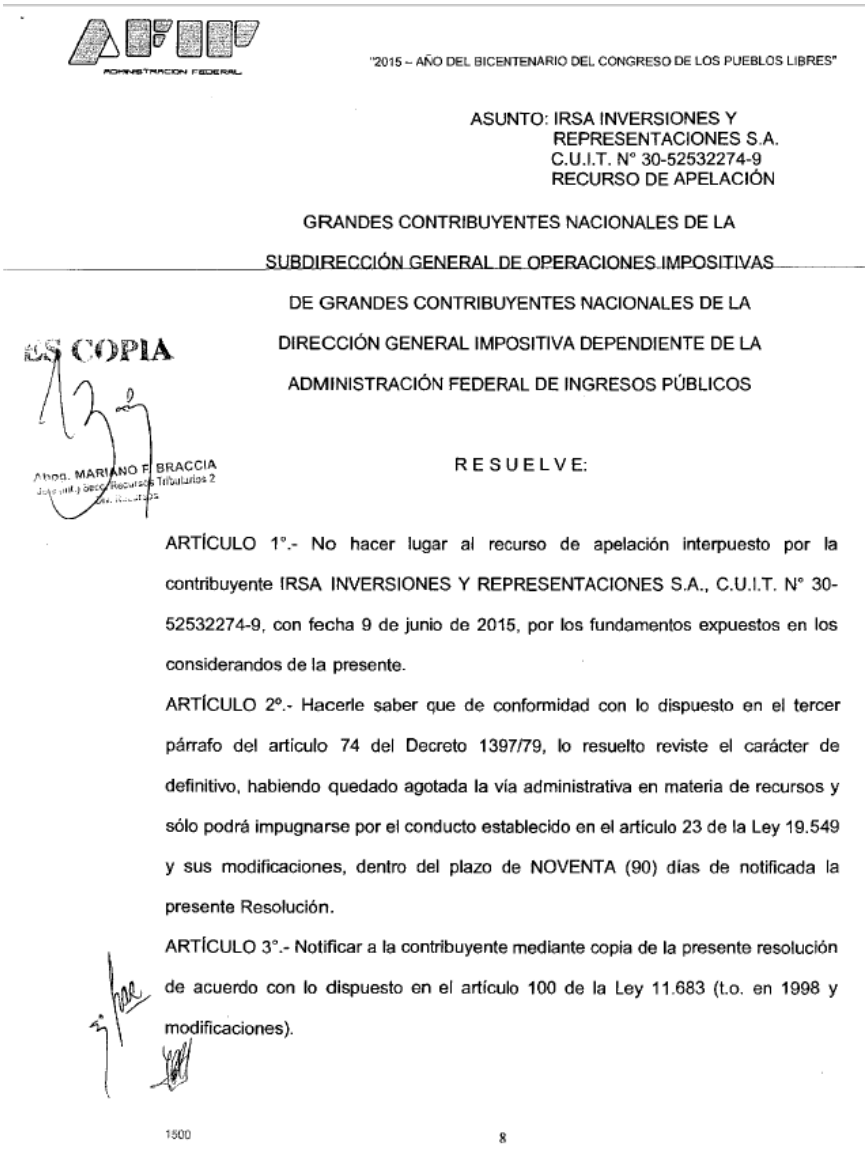
Que la encartada manifiesta que en función a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 28 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) tienen derecho a pedir la compensación los responsables incluidos en su artículo 6°, dentro de los cuales se encuentran los responsables sustitutos, sin perjuicio de destacar que la caracterización del responsable sustituto como responsable del cumplimiento de la deuda ajena efectuada por el legislador 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.

ES COPIA

Abogs. MARIANO F. BRACCIA
Jurídica Secc. Recursos Tributarios 2
Div. Recursos

Que al respecto concluye que el responsable sustituto no es responsable solidario sino obligado principal.

Que por otra parte, la recurrente plantea que la aplicación al caso de la Resolución General N° 3175 es ilegal entendiendo que "...bajo el 'falso y engañoso' fundamento de que 'corresponde precisar el alcance del instituto de la compensación previsto en la mencionada norma', invocando para ello las facultades contempladas en el art. 24 de la ley 11.683 y el art. 7 del decreto 618/97, que como se verá a continuación, no son tales, lisa y llanamente prohíbe ilegalmente la compensación".



"2015 – AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LOS PUEBLOS LIBRES"

ASUNTO: IRSA INVERSIONES Y
REPRESENTACIONES S.A.
C.U.I.T. N° 30-52532274-9
RECURSO DE APELACIÓN

GRANDES CONTRIBUYENTES NACIONALES DE LA
SUBDIRECCIÓN GENERAL DE OPERACIONES IMPOSITIVAS
DE GRANDES CONTRIBUYENTES NACIONALES DE LA
DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA DEPENDIENTE DE LA
ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS

ES COPIA

Abog. MARIANO F. BRACCIA

RESUELVE:

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la contribuyente IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A., C.U.I.T. N° 30-52532274-9, con fecha 9 de junio de 2015, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Hacerle saber que de conformidad con lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 74 del Decreto 1397/79, lo resuelto reviste el carácter de definitivo, habiendo quedado agotada la vía administrativa en materia de recursos y sólo podrá impugnarse por el conducto establecido en el artículo 23 de la Ley 19.549 y sus modificaciones, dentro del plazo de NOVENTA (90) días de notificada la presente Resolución.

ARTÍCULO 3°.- Notificar a la contribuyente mediante copia de la presente resolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones).

1500

8

Relevancia para el caso: La Resolución N.º 93/2015 contiene la respuesta de la Administración Federal de Ingresos Públicos al recurso interpuesto por IRSA. Mediante este acto administrativo el organismo confirmó el rechazo de la compensación, ratificó la aplicación de la Resolución General N.º 3175/2011, rechazó la solicitud de suspensión de los efectos del acto administrativo y declaró agotada la vía administrativa, habilitando a la empresa a continuar el reclamo por la vía judicial.

ANEXO IV - Consecuencias administrativas del rechazo de la compensación

El presente anexo reúne la documentación que evidencia las consecuencias administrativas derivadas del rechazo de la solicitud de compensación presentada por IRSA Inversiones y Representaciones S.A. Los documentos incorporados permiten observar cómo la controversia trascendió el procedimiento de compensación y produjo efectos concretos sobre la situación administrativa de la empresa, tanto en relación con la obtención del Certificado Fiscal para Contratar como respecto de la intimación al pago de la deuda y su posterior incorporación a gestión judicial.

La documentación incorporada en este anexo comprende:

- Documento A. Recurso de apelación interpuesto por IRSA contra la denegatoria del Certificado Fiscal para Contratar.
- Documento B. Recurso de apelación interpuesto contra la intimación de pago correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias, período fiscal 2014.
- Documento C. Cédula de notificación mediante la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos informó que la deuda permanecía en gestión judicial.



AFIP

F. 206/I
MULTINOTA
IMPOSITIVO

RECIBIDO Nº 10
28 AGO 2015
AFIP
SELLO FECHADOR DE RECEPCION

Hoja 1 de 1

C.U.I.T./C.U.I.L/C.D.I.: 30-52532274-9

Apellido y nombre o denominación:
IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.

Dependencia: 20

USO DGI

Domicilio:
Calle: MORENO Nro: 877 Torre: Piso: 22 Dto/of/loc: Manzana: Localidad:Capital Federal Provincia: Capital Federal C.postal: 1091AAQ

Código del trámite solicitado (ver detalle al pie) 1.9.11	Tel./Fax/E-mail: 43444600	USO DGI	Nº Sist. Control de Trámites/Destino:

Trámite no clasificado:
Interpone recurso apelación art.74 ley 11.683

Señor jefe de Agencia
INTERPONE RECURSO DE APELACIÓN.

Sr. Jefe de Grandes contribuyentes Nacionales
Agencia N°20
Administración Federal de Ingresos Públicos
Hipólito Yrigoyen N°370 - P.B.

SIGEA
13289 21583/ 2015

REF: IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A. CUIT 30-52532274-9. ACTO DE FECHA 18/05/15.

En nuestro carácter de apoderados de IRSA Inversiones y Representaciones S.A. C.U.I.T 30-52532274-9, conforme surge de la copia de poder que se acompaña, nos presentamos ante Ud. y decimos:

I. OBJETO

Que venimos en legal tiempo y forma a interponer el recurso de apelación previsto en el art. 74 D.R. de la ley 11.683 contra el acto administrativo de fecha 18/08/15, notificado el pasado 21/08/15, mediante el cual se informa que, respecto a la solicitud del certificado fiscal para contratar, nuestra mandante se encuentra inhabilitado para contratar con motivo de una supuesta deuda de $ 2.958.185,21 en concepto Impuesto sobre los Bienes Personales-Acciones o Participaciones, Período Fiscal 2014.

II. IMPROCEDENCIA DE LA DENEGATORIA DEL CERTIFICADO.

Al respecto indicamos que la inhabilitación resuelta por ese organismo es totalmente improcedente por cuanto el monto mencionado, ha sido debidamente cancelado de acuerdo a lo siguiente:

Con fecha 06/05/2015 se presentó original de la declaración jurada de bienes personales período fiscal 2014 exteriorizando un saldo a pagar de $ 2.840.568,85 que se sometió a la cancelación en tres cuotas del plan establecido en la RG (AFIP) 984/2001 por $ 946.856,28, por $ 970.843,31 y por $ 956.324,85 respectivamente.

Luego, con fecha 15/05/2015, y previo al vencimiento establecido para el pago y presentación de esa obligación, se presentó DJ Rectificativa 1 generando un saldo a ingresar por $ 127.616,36.

El saldo a pagar de la declaración jurada original, así como el de la rectificativa 1, fueron compensados con saldo a favor de libre disponibilidad proveniente de otros tributos a cargo de la contribuyente, tal como se acredita mediante copia simple del formulario de compensación N° 798 y N° 574 por el monto total adeudado de $ 2.968.185,21.

Si bien en ese mismo momento, vuestra división procedió al rechazo de dicha compensación mediante el Formulario N° 4004 establecido por la RG (DGI) 4270/97, trayendo a colación el Dictamen (DAT) N° 67/03, nuestra mandante interpuso recurso de apelación establecido en el artículo 74 del decreto reglamentario N° 1397/79 de la ley de procedimiento fiscal N° 11.683, solicitando suspensión del rechazo efectuado precedentemente y que se haga lugar a la compensación solicitada. Dicho recurso se encuentra aún bajo análisis del superior jerárquico correspondiente.

También nuestra mandante ha recurrido la intimación al pago de la deuda del impuesto de fecha 14/08/15 que motiva la inhabilitación para contratar. A dicho recurso y al formulado el 09/06/15 contra el rechazo de la compensación nos remitimos y hacemos propios los fundamentos allí volcados, a fin de evitar en el presente reiteraciones.

Además la ilegal denegatoria del certificado fiscal para contratar expuesta en el acto de fecha 14/08/15, conlleva -como el organismo podrá advertir- la imposibilidad material de que mi mandante contrate con el Estado o cualquier de sus entes, quedando así impedido de ejercer su actividad con motivo de esta denegatoria que comporta una suerte de seudo sanción y/o pena aplicada, irrazonable, desproporcionada (violatoria de la doctrina que emana de la CSJN (Fallos 319:934), carente de ley formal, que invade prerrogativas propios del Poder Judicial y sin un juicio previo (ver al respecto la doctrina que emana de lo fallado el 15/06/10 por la CSJN en los autos; "Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal")

Desde ya dejamos planteada la ilegalidad por inconstitucionalidad de la aplicación de la RG 1814 porque el medio utilizado en la misma para

Fecha : 28/08/2015

Firma del contribuyente o responsable
Mariel Silvarredonda Sergio Díaz Monnier
Apoderada Apoderado

TRAMITE	CODIGO	TRAMITE	CODIGO
Ampliación porcentaje impresión facturas	1.4.6	Consultas varias por escrito	1.9.3
Solicitud constancia de inscripción	1.5.15	Reconocim. capac. económ. p/ discapacitados	1.9.4
Impuestos Internos: certificaciones varias	1.6.1	Solicitud copia DD.JJ. SIJyP	1.9.10
Solicitud vista de legajos o DD.JJ.	1.9.1	Trámites no clasificados (aclarar tipo)	1.9.11

Relevancia para el caso: Este documento demuestra que el rechazo de la compensación produjo efectos que trascendieron la discusión tributaria, al impedir a IRSA obtener el Certificado Fiscal para Contratar. En el recurso la empresa sostuvo que la medida resultaba improcedente porque la deuda había sido oportunamente compensada y que la denegatoria afectaba el normal desarrollo de su actividad económica.

Hoja 1 de 1

AFIP

F. 206/I
MULTINOTA
IMPOSITIVO

RECIBIDO Nº 10
28 AGO 2015
AFIP
DIR. REGIONAL DE EST. SU. Y ARCHIVO
SELLO FECHADOR DE RECEPCION

C.U.I.T./C.U.I.L/C.D.I.:	30-52532274-9	
Apellido y nombre o denominación: IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.		
Dependencia:	20	USO DGI

Domicilio:
Calle: MORENO Nro: 877 Torre: Piso: 22 Dto/of/loc: Manzana: Localidad:Capital Federal Provincia: Capital Federal C.postal: 1091AAO

Código del trámite solicitado (ver detalle al pie) 1.9.11	Tel./Fax/E-mail: 43444600	USO DGI	Nº Sist. Control de Trámites/Destino:

Trámite no clasificado:
Interpone recurso apelación art. 74 DR ley 11.683

SIGEA
13289 21581 / 2015

Señor jefe de Agencia
INTERPONE RECURSO DE APELACIÓN

Sr. Jefe de Grandes contribuyentes Nacionales
Agencia N°20
Administración Federal de Ingresos Públicos
Hpólito Yrigoyen N°370 - P.B.

REF: IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A. CUIT 30-52532274-9. ACTO DE FECHA 14/08/15.

En nuestro carácter de apoderados de IRSA Inversiones y Representaciones S.A. C.U.I.T 30-52532274-9, conforme surge de la copia de poder que se acompaña, nos presentamos ante Ud. y decimos:

I. OBJETO

Que venimos en legal tiempo y forma a interponer el recurso de apelación previsto en el art. 74 D.R. de la ley 11.683 contra el acto administrativo de fecha 14/08/15, notificado el pasado 21/08/15, mediante el cual se intima a nuestra mandante al pago de la suma de $ 2.840.568,85 correspondiente a la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales-Acciones o Participaciones, Período Fiscal 2014.

II. ANTECEDENTES

Al respecto, desde ya adelantamos que el reclamo cursado es totalmente improcedente por cuanto el monto mencionado, con más la suma de $ 127.616,36, que surge como saldo a ingresar de la Declaración Jurada Rectificativa Nro. 1 del mismo impuesto y período, ha sido debidamente cancelada de acuerdo a lo siguiente:

Con fecha 06/05/2015 se presentó original de la declaración jurada de bienes personales período fiscal 2014 exteriorizando un saldo a pagar de $ 2.840.568,85 que se sometió a la cancelación en tres cuotas del plan establecido en la RG (AFIP) 984/2001 por $ 946.856,28, por $ 970.843,31 y por $ 956.324,85 respectivamente.

Luego, con fecha 15/05/2015, y previo al vencimiento establecido para el pago y presentación de esa obligación, se presentó DJ Rectificativa 1 generando un saldo a ingresar por $ 127.616,36.

El saldo a pagar de la declaración jurada original, así como el de la rectificativa 1, fueron compensados con saldo a favor de libre disponibilidad proveniente de otros tributos a cargo de la contribuyente, tal como se acredita mediante copia simple del formulario de compensación N° 798 y N° 574 por el monto total adeudado de $ 2.968.185,21.

Si bien en ese mismo momento, vuestra división procedió al rechazo de dicha compensación mediante el Formulario N° 4004 establecido por la RG (DGI) 4270/97, trayendo a colación el Dictamen (DAT) N° 67/03, nuestra mandante interpuso recurso de apelación establecido en el artículo 74 del decreto reglamentario N° 1397/79 de la ley de procedimiento fiscal N° 11.683, solicitando suspensión del rechazo efectuado precedentemente y que se haga lugar a la compensación solicitada. Dicho recurso se encuentra aún bajo análisis del superior jerárquico correspondiente.

Cabe aclarar, asimismo, que el plan de pagos de la RG 984/01 fue desistido con fecha 18/05/15 mediante nota cuya copia se adjunta.

III. FUNDAMENTOS

A.- RESPONSABLE SUSTITUTO

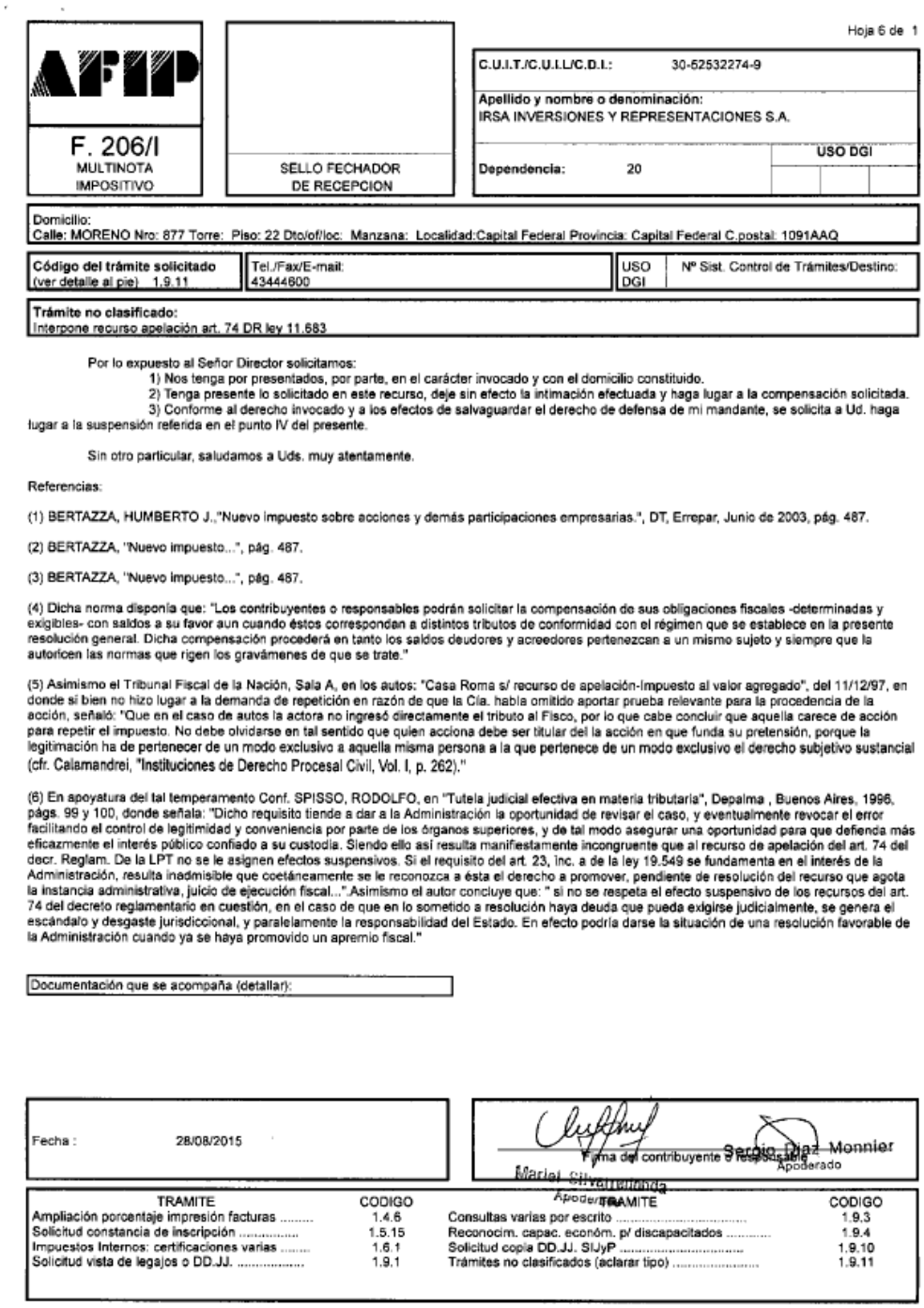
Respecto al acto de intimación, ejecutorio del rechazo de fecha 18/05/15 que rechazó la compensación solicitada por nuestra mandante, a los efectos de analizar la cuestión, resulta pertinente en primer lugar señalar lo que se entiende por responsable sustituto a la luz del impuesto a los bienes personales.

IRSA es responsable del impuesto sobre los bienes personales-acciones o participaciones societarias, en virtud de lo dispuesto por el artículo s/n incorporado a continuación del art. 25 de la ley 23.699, título VI de impuesto sobre los bienes personales por la ley 25.585. Dicha norma en lo pertinente señala: "....- El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550 de

Fecha : 28/08/2015

Firma del contribuyente o responsable
Sergio Díaz Monnier
Apoderado
Mariel Olivarri Ponda
Apoderada

TRAMITE	CODIGO	TRAMITE	CODIGO
Ampliación porcentaje impresión facturas	1.4.6	Consultas varias por escrito	1.9.3
Solicitud constancia de inscripción	1.5.15	Reconocim. capac. económ. p/ discapacitados	1.9.4
Impuestos internos: certificaciones varias	1.6.1	Solicitud copia DD.JJ. SIJyP	1.9.10
Solicitud vista de legajos o DD.JJ.	1.9.1	Trámites no clasificados (aclarar tipo)	1.9.11



Hoja 6 de 1

AFIP

F. 206/I
MULTINOTA
IMPOSITIVO

SELLO FECHADOR
DE RECEPCION

C.U.I.T./C.U.I.L/C.D.I.: 30-52532274-9

Apellido y nombre o denominación:
IRSA INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.

Dependencia: 20

USO DGI

Domicilio:
Calle: MORENO Nro: 877 Torre: Piso: 22 Dto/of/loc: Manzana: Localidad:Capital Federal Provincia: Capital Federal C.postal: 1091AAQ

Código del trámite solicitado (ver detalle al pie) 1.9.11	Tel./Fax/E-mail: 43444800	USO DGI	Nº Sist. Control de Trámites/Destino:

Trámite no clasificado:
Interpone recurso apelación art. 74 DR ley 11.683

Por lo expuesto al Señor Director solicitamos:
1) Nos tenga por presentados, por parte, en el carácter invocado y con el domicilio constituido.
2) Tenga presente lo solicitado en este recurso, deje sin efecto la intimación efectuada y haga lugar a la compensación solicitada.
3) Conforme al derecho invocado y a los efectos de salvaguardar el derecho de defensa de mi mandante, se solicita a Ud. haga lugar a la suspensión referida en el punto IV del presente.

Sin otro particular, saludamos a Uds. muy atentamente.

Referencias:

(1) BERTAZZA, HUMBERTO J.,"Nuevo impuesto sobre acciones y demás participaciones empresarias.", DT, Errepar, Junio de 2003, pág. 487.

(2) BERTAZZA, "Nuevo impuesto...", pág. 487.

(3) BERTAZZA, "Nuevo impuesto...", pág. 487.

(4) Dicha norma disponía 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."

(5) Asimismo el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, en los autos: "Casa Roma s/ recurso de apelación-Impuesto al valor agregado", del 11/12/97, en donde si bien no hizo lugar a la demanda de repetición en razón de que la Cía. había omitido aportar prueba relevante para la procedencia de la acción, señaló: "Que en el caso de autos la actora no ingresó directamente el tributo al Fisco, por lo que cabe concluir que aquella carece de acción para repetir el impuesto. No debe olvidarse en tal sentido que quien acciona debe ser titular del la acción en que funda su pretensión, porque la legitimación ha de pertenecer de un modo exclusivo a aquella misma persona a la que pertenece de un modo exclusivo el derecho subjetivo sustancial (cfr. Calamandrei, "Instituciones de Derecho Procesal Civil, Vol. I, p. 262)."

(6) En apoyatura del tal temperamento Conf. SPISSO, RODOLFO, en "Tutela judicial efectiva en materia tributaria", Depalma , Buenos Aires, 1996, págs. 99 y 100, donde señala: "Dicho requisito tiende a dar a la Administración la oportunidad de revisar el caso, y eventualmente revocar el error facilitando el control de legitimidad y conveniencia por parte de los órganos superiores, y de tal modo asegurar una oportunidad para que defienda más eficazmente el interés público confiado a su custodia. Siendo ello así resulta manifiestamente incongruente que al recurso de apelación del art. 74 del decr. Reglam. De la LPT no se le asignen efectos suspensivos. Si el requisito del art. 23, inc. a de la ley 19.549 se fundamenta en el interés de la Administración, resulta inadmisible que coetáneamente se le reconozca a ésta el derecho a promover, pendiente de resolución del recurso que agota la instancia administrativa, juicio de ejecución fiscal...".Asimismo el autor concluye que: " si no se respeta el efecto suspensivo de los recursos del art. 74 del decreto reglamentario en cuestión, en el caso de que en lo sometido a resolución haya deuda que pueda exigirse judicialmente, se genera el escándalo y desgaste jurisdiccional, y paralelamente la responsabilidad del Estado. En efecto podría darse la situación de una resolución favorable de la Administración cuando ya se haya promovido un apremio fiscal."

Documentación que se acompaña (detallar):

Fecha : 28/08/2015

Firma del contribuyente o responsable
Sergio Diaz Monnier
Apoderado
Mariel Silvestrinda
Apoderada

TRAMITE	CODIGO	TRAMITE	CODIGO
Ampliación porcentaje impresión facturas	1.4.6	Consultas varias por escrito	1.9.3
Solicitud constancia de inscripción	1.5.15	Reconocim. capac. económ. p/ discapacitados	1.9.4
Impuestos Internos: certificaciones varias	1.6.1	Solicitud copia DD.JJ. SIJyP	1.9.10
Solicitud vista de legajos o DD.JJ.	1.9.1	Trámites no clasificados (aclarar tipo)	1.9.11

Relevancia para el caso: El recurso evidencia que, pese a encontrarse pendiente de resolución la controversia sobre la compensación, la Administración Federal de Ingresos Públicos intimó a IRSA al pago de la obligación tributaria. La empresa sostuvo que dicha intimación era improcedente por cuanto la deuda había sido cancelada mediante la compensación previamente solicitada.

ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS

"2016 – Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional"

CEDULA DE NOTIFICACION
(ART. 100 INC E- LEY 11.683 t.o. 1998 y sus modificaciones)

CONTRIBUYENTE: I R S A INVERSIONES Y REPRESENTACIONES S.A.

CUIT: 30-52532274-9

DOMICILIO CONSTITUIDO/FISCAL: MORENO 877, Piso: 22, Ciudad Autónoma Buenos Aires (C.P. 1091)

Por medio de la presente se hace saber a ud. que, conforme obra en los registros informáticos de este organismo surge como pendiente de regularización deuda en gestión judicial, y para el caso de no verificarse la cancelación y/o regularización de las sumas allí reclamadas, se procederá a procurar la determinación de la extensión de responsabilidad correspondiente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 6° de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) de los responsables del cumplimiento de deuda ajena, y conforme lo previsto en el artículo 8° de dicha norma, que refiere a la responsabilidad que le cabe en forma personal y solidaria con los deudores del tributo, a todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del citado artículo 6°.

Queda Ud. Notificado.-

Buenos Aires,

NOTIFICADO
29/1/2016
12 35

Abog. MIGUEL ALBERTO MORENO
Jefe (Int.) División Cobranzas Judiciales y Sumarios
Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales

4347 - 2436

Relevancia para el caso: La cédula de notificación acredita que la deuda continuó registrada como exigible y fue incorporada a gestión judicial, circunstancia que demuestra la persistencia de los efectos administrativos derivados del rechazo de la compensación y el impacto que ello produjo sobre la situación fiscal de la empresa.

ANEXO V - Cronología de las actuaciones judiciales

El presente anexo sintetiza las principales actuaciones desarrolladas durante la etapa judicial del conflicto suscitado entre IRSA Inversiones y Representaciones S.A. y la Administración Federal de Ingresos Públicos con motivo del rechazo de la compensación solicitada respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias.

A diferencia de los anexos anteriores, en esta etapa las actuaciones judiciales comprenden resoluciones y sentencias de considerable extensión, cuyo contenido fue analizado en el Capítulo 3 del presente trabajo. En consecuencia, se presenta a continuación una síntesis cronológica de los principales hitos procesales que permiten reconstruir la evolución del caso hasta su conclusión en la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Cuadro 1 – Cronología de las actuaciones judiciales

N°	Fecha	Actuación	Órgano interviniente	Relevancia para el caso
1	2015	Medida cautelar	Juzgado Contencioso Administrativo Federal	Suspendió provisionalmente los efectos derivados del rechazo administrativo de la compensación mientras se sustanciaba el proceso judicial.
2	2016	Confirmación de la medida cautelar	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal	Confirmó la medida cautelar otorgada a favor de IRSA, manteniendo la tutela judicial durante la tramitación del proceso.
3	2017	Nueva medida cautelar	Juzgado Contencioso Administrativo Federal	Mantuvo la protección cautelar frente a los efectos administrativos derivados del rechazo de la compensación.
4	2018	Sentencia de Cámara	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal	Hizo lugar al planteo de IRSA, reconociendo la procedencia de la compensación solicitada en su carácter de responsable sustituto.
5	2018	Sentencia de Cámara (Sala V)	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal	Ratificó el criterio adoptado respecto del alcance de la figura del responsable sustituto y del requisito de identidad subjetiva.

6	2018	Contestación del recurso extraordinario	IRSA	Solicitó el rechazo del recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional.
7	2019	Concesión del recurso extraordinario	Cámara Nacional de Apelaciones	Concedió el recurso extraordinario interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos y ordenó la elevación de las actuaciones a la Corte Suprema de Justicia de la Nación.
8	2020	Dictamen de la Procuración General de la Nación	Procuración General de la Nación	Consideró que las cuestiones debatidas eran sustancialmente análogas a las resueltas en el precedente *Cresud*, remitiendo a los fundamentos allí desarrollados.
9	2020	Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación	Corte Suprema de Justicia de la Nación	Desestimó el recurso extraordinario por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, quedando firme la sentencia dictada por la Cámara, sin que ello implique una confirmación expresa de sus fundamentos jurídicos.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las actuaciones judiciales incorporadas al expediente del caso IRSA Inversiones y Representaciones S.A.

ANEXO VI - Normativa y jurisprudencia relevante

El presente anexo reúne las principales normas y precedentes jurisprudenciales que constituyen el sustento normativo del análisis desarrollado en el presente trabajo. Dada la extensión de algunos de estos documentos, se incorporan únicamente los artículos y extractos directamente vinculados con el objeto de la investigación.

I. Normativa relevante

Documento A. Ley N.º 11.683 – Ley de Procedimiento Tributario (extractos)

Se incorporan los siguientes artículos:

- Artículo 6: Responsables por deuda ajena y responsables sustitutos.
- Artículo 28: Compensación de obligaciones tributarias.

Documento B. Ley N.º 23.966 – Impuesto sobre los Bienes Personales (extracto)

Se incorpora el artículo incorporado a continuación del artículo 25, correspondiente al régimen de acciones y participaciones societarias.

Documento C. Resolución General (AFIP) N.º 3175/2011 (extracto)

Se incorporan las disposiciones vinculadas a la improcedencia de la compensación para responsables sustitutos y responsables por deuda ajena.

Documento D. Resolución General (ARCA) N.º 5753/2025 (extracto)

Se incorporan las disposiciones que regulan la procedencia de la compensación para responsables sustitutos bajo las condiciones previstas por la normativa vigente.

II. Jurisprudencia relevante

Documento E. *Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP* (extractos)

Se incorporan los pasajes utilizados en el Capítulo 3 relativos al requisito de identidad subjetiva y a la posición jurídica del responsable sustituto dentro de la relación jurídico-tributaria.

Documento F. *Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/ EN – AFIP – DGI* (extractos)

Se incorporan los fundamentos desarrollados por la Procuración General de la Nación respecto de la figura del responsable sustituto y la procedencia de la compensación, utilizados como sustento del análisis efectuado en el Capítulo 3.

Documento A. Ley N.º 11.683 – Ley de Procedimiento Tributario (extracto)

Artículo 6 (extracto):

ARTÍCULO 6° — Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley:

(...)

2. Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas.

Relevancia para el caso: Este artículo constituye el fundamento legal de la figura del responsable sustituto analizada en el presente trabajo. A partir de esta disposición se determina la posición jurídica que ocupa la sociedad emisora frente a la administración tributaria, aspecto central para el análisis de la procedencia de la compensación de saldos de libre disponibilidad.

Documento A. Ley N.º 11.683 – Ley de Procedimiento Tributario (extracto)

Artículo 28 (extracto)

ARTÍCULO 28. La Administración Federal de Ingresos Públicos 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 la Administración Federal y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes.

Asimismo, esta facultad 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.

Relevancia para el caso: El artículo 28 regula el instituto de la compensación como mecanismo de extinción de obligaciones tributarias y constituye el principal fundamento normativo del conflicto analizado en el presente trabajo. La interpretación del requisito de identidad subjetiva exigido para la procedencia de la compensación dio lugar a la controversia entre IRSA y la Administración Federal de Ingresos Públicos respecto de la posibilidad de utilizar saldos de libre disponibilidad para cancelar obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias.

Documento B. Ley N.º 23.966 – Impuesto sobre los Bienes Personales (extracto)

Artículo incorporado a continuación del artículo 25 (extracto)

"El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades N.º 19.550, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica domiciliada en el exterior, será liquidado e ingresado por las sociedades emisoras, aplicando la alícuota prevista por la ley. 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."

Relevancia para el caso: Este artículo constituye el fundamento legal del régimen aplicable a las acciones y participaciones societarias en el Impuesto sobre los Bienes Personales. En particular, asigna a la sociedad emisora la obligación de determinar e ingresar

el tributo en carácter de responsable sustituto y le reconoce el derecho a reintegrarse las sumas abonadas por ese concepto. Estas disposiciones resultan esenciales para comprender la posición jurídica asumida por IRSA frente a la administración tributaria y la controversia analizada respecto de la procedencia de la compensación de saldos de libre disponibilidad.

Documento C. Resolución General (AFIP) N.º 3175/2011 (extracto)

Artículo 1° (extracto)

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 (...).

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 (...).

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."

Relevancia para el caso: La Resolución General (AFIP) N.º 3175/2011 constituyó el principal fundamento reglamentario invocado por la Administración Federal de Ingresos Públicos para rechazar la compensación solicitada por IRSA. En particular, la exclusión expresa de los responsables sustitutos del régimen de compensación dio origen a la controversia analizada en el presente trabajo, al plantearse si dicha restricción resultaba compatible con el artículo 28 de la Ley N.º 11.683 y con la posición jurídica que ocupa el responsable sustituto dentro de la relación jurídico-tributaria.

Documento D. Resolución General (ARCA) N.º 5753/2025 (extracto)

Considerando (extracto)

"Que, en atención a las pautas de política tributaria definidas por la citada Subsecretaría de Ingresos Públicos, resulta procedente que esta Agencia de Recaudación y Control Aduanero ejerza la facultad conferida por el último párrafo del artículo 28 de la Ley N.º 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, de manera de hacer extensible a los responsables sustitutos la posibilidad de que puedan solicitar la compensación de los saldos a ingresar al Fisco por su obligación en tal carácter mediante la utilización de sus saldos a favor de libre disponibilidad."

Artículo 1° (extracto)

"ARTÍCULO 1°.- Los contribuyentes y/o responsables mencionados en el artículo 5° e inciso 2. del artículo 6°, ambos de la Ley N.º 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 estos correspondan a distintos impuestos (...).

Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco (...)."

Relevancia para el caso: La Resolución General (ARCA) N.º 5753/2025 representa la evolución normativa del régimen de compensación analizado en el presente trabajo. A diferencia del criterio adoptado por la Resolución General (AFIP) N.º 3175/2011, esta norma admitió expresamente que los responsables sustitutos puedan solicitar la compensación mediante la utilización de saldos de libre disponibilidad, siempre que se verifiquen los requisitos previstos por el artículo 28 de la Ley N.º 11.683. De este modo, la resolución receptó un criterio acorde con la evolución jurisprudencial desarrollada en precedentes como

Rectificaciones Rivadavia y *Cresud*, reduciendo la incertidumbre interpretativa existente durante el período analizado.

Documento E. *Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP* (extractos)

Extracto seleccionado

La mención indiscriminada de los "*responsables*", entonces, no puede ser entendida como una redacción descuidada o desafortunada del órgano emisor de la reglamentación, cuya inconsecuencia o falta de previsión no cabe suponer (Fallos: 315:1922; 322:2189), postura que merece aún mayor rechazo cuando es la propia demandada quien ha dictado la norma general que ahora pretende desconocer y a la que califica como viciada por una "deficiente técnica legislativa".

Por otra parte, opino 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. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que, en el caso, está dada por los arts. 27, 28, 29 y cdtes. de la ley 11.683 (Fallos: 304:1833 y 1848; 305:287; 308:1950; 312:1239 y 324:1848), a los cuales no parece oponerse la interpretación de las normas reglamentarias realizada por la Cámara.

- V -

Sentado lo anterior, observo que también se cumple con lo exigido por la segunda parte del art. 1° de las resoluciones generales (DGI) 2.542 y (AFIP) 1.658, esto es, 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 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, 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, 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

S.C. R.754. L.XLIV

Procuración General de la Nación

reteniendo o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago, siendo esto último, obviamente, una cuestión entre particulares ajena, en principio, al Fisco Nacional.

- VI -

Por lo hasta aquí expuesto, opino que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 142/156 y confirmar la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de aquél.

Buenos Aires, 2 de diciembre de 2009

ES COPIA LAURA M. MONTI

Relevancia para el caso: El precedente *Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP* constituye el primer antecedente jurisprudencial relevante en materia de compensación de obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias. En el dictamen de la Procuración General de la Nación se sostuvo que la identidad subjetiva exigida para la compensación se encontraba configurada cuando la sociedad reunía simultáneamente la condición de titular del crédito fiscal y de sujeto obligado frente al fisco, aun cuando actuara como contribuyente respecto del crédito y como responsable del ingreso del impuesto sobre los bienes personales. Estos fundamentos fueron posteriormente retomados en el precedente *Cresud* y resultaron esenciales para el análisis efectuado en el Capítulo 3 del presente trabajo.

Documento F. ***Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/ EN – AFIP – DGI*** **(extractos)**

Extracto seleccionado

CAF 12486/2015/CS1-CS2.

CRESUD SA COMERCIAL INMOBILIARIA FINANCIERA Y AGROPECUARIA C/ EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva.

Ministerio Público

Procuración General de la Nación

sobre los bienes personales, a diferencia de lo ocurrido en Fallos: 312:1239 y 322:2189, respectivamente.

Por el contrario, la materia en debate se circunscribe a determinar si Cresud S.A., en su carácter de "*responsable*" del IBP-APS de sus accionistas, puede cumplir dicha obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como "*contribuyente*" en el IVA.

Desde esta perspectiva, como bien señala la Cámara, la controversia es sustancialmente análoga a la ya zanjada en Fallos: 334:875.

Sin embargo, la modificación del art. 1° de la resolución general (AFIP) 1.658 por su similar (AFIP) 3.175 dos meses después del dictado de dicha sentencia, obliga a volver sobre el estudio del tema, pues el nuevo texto prohíbe al titular activo de un crédito contra el Fisco usarlo para cancelar la deuda que posee como responsable sustituto, con el argumento -expuesto aquí por la demandada- que este último no resulta ser su titular pasivo sino únicamente el responsable de su pago.

- V -

Para un correcto entendimiento de la cuestión, es necesario recordar que el art. 1°, inc. c), de la ley 25.585 incorporó, a continuación del art. 25 de la ley 23.966 (t.o. en 1997 y sus modificaciones), el siguiente artículo: "*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 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" (subrayado, agregado).

El tercer párrafo de ese artículo agregado especifica: *"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"*.

En estos términos, es claro que se impuso un tributo sobre las participaciones societarias y se asignó la tarea de su determinación y posterior ingreso, en forma exclusiva, a la sociedad regida por la ley 19.550 que haya sido la emisora del capital.

De esta forma, a partir de la reforma de la ley 25.585, la sociedad regida por la ley 19.550 sustituye al verdadero contribuyente, por lo que el Fisco sólo puede accionar contra ella, que pasa a ser la deudora directa de la obligación fiscal, sin perjuicio de su posterior derecho al reintegro del impuesto abonado.

Al respecto, ha sostenido autorizada doctrina: *"2°. El sustituto es un sujeto pasivo que se coloca en el lugar del*

sujeto pasivo realizador del hecho imponible. Esto significa: a) Que es sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución. b) Que se coloca en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. De este modo, se distingue del responsable, que se coloca junto a aquél. 3°. El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, es decir, sustituye al sujeto pasivo no sólo en la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, en la obligación de pago del tributo, sino también en la relación jurídica tributaria en sentido amplio" (Fernando Sáinz de Bujanda, "Lecciones de Derecho Financiero", novena edición, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991, pág. 249/250).

La cuestión había sido desarrollada por A. D. Giannini, quien, luego de estudiar otro tipo de responsabilidad -la solidaria-, explica: *"45. Sustituto de impuesto.- Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona se le da en la moderna teoría del Derecho Tributario el nombre de*

sustituto de impuesto" (Giannini, A. D., "Instituciones de Derecho Tributario", Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 126).

De los párrafos transcriptos se evidencia que la responsabilidad sustitutiva hace a la constitución misma de la relación tributaria, de suerte tal que el Fisco únicamente entabla su vinculo juridico con el sustituto.

Bajo este prisma, forzoso es concluir que el art. 1°, inc. c), de la ley 25.505, al sustituir al sujeto pasivo del IBP-APS por la sociedad regida por la ley 19.550 que haya sido la emisora del capital, determina que ésta ocupe el puesto de aquél y quede, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica tributaria. Por ende, la erogación que dicha sociedad queda compelida a realizar es a titulo directo y único, sin que la reglamentación explicite motivos válidos para que ella, frente a la orden legal de sustituir al contribuyente, sea impedida de usar de los mecanismos cancelatorios provistos por el ordenamiento para el sujeto al cual sustituye.

Cierto es que la potestad reglamentaria habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contemplados por el legislador de una manera expresa, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen su misma validez y eficacia cuando se ajustan al espíritu de ésta o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue (Fallos: 325:645; 326:3521; 330:2255; 335:146; 337:149, entre muchos otros).

Pero no menos cierto es que la resolución general (AFIP) 3.175 no se ajusta a esos asentados parámetros, pues altera la mecánica de la sustitución establecida en la ley 25.585 e introduce restricciones que le son ajenas, por lo que debe ratificarse la inconstitucionalidad que le endilga la Cámara.

No escapa a mi razonamiento la calificación del sustituto como "*responsable por deuda ajena*" que realiza el art. 6°, pto. 2), de la ley 11.683 (texto según su similar 25.795). Sin embargo, tengo para mí que dicha calificación obedece a que el legislador tomó como parámetro al titular de la capacidad contributiva alcanzada -necesaria para que el tributo se encuentre en línea con los principios constitucionales (Fallos: 312:2467; 335:239)-, sin adoptar como referencia el mecanismo de ingreso del tributo, donde, claramente, existe un solo sujeto obligado frente al Fisco Nacional y relacionado jurídicamente con él. Bajo este prisma, nada hay de "*ajena*" en la obligación para el sustituto, sino una erogación que lo tiene como pagador en forma propia y exclusiva, sin perjuicio de su derecho de regreso.

Sobre este particular, y como también se indicó en Fallos: 334:875, el eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar el sustituto contra los titulares de las acciones o participaciones en su capital, el que podrá o no practicarse, carece de relevancia para torcer la solución propiciada, pues resulta una cuestión entre particulares,

gobernada por las normas de derecho privado, que depende exclusivamente de la voluntad de la sociedad, *ex post* y extraña a la relación jurídica tributaria creada por el legislador.

Finalmente, 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 el para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que, en el caso, está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley 11.683 (Fallos: 304:1833 y 1848; 305:287; 308:1950; 312:1239; 324:1848 y 334:875).

- VI -

Por lo hasta aquí expuesto, considero que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido objeto de recurso extraordinario.

Buenos Aires, de octubre de 2020.

MONTI Laura Mercedes

Firmado digitalmente por MONTI Laura Mercedes
Fecha: 2020.10.13 18:52:26 -03'00'

Relevancia para el caso: El dictamen de la Procuración General de la Nación emitido en la causa *Cresud S.A.* profundiza el análisis efectuado en el precedente *Rectificaciones Rivadavia* respecto de la naturaleza jurídica del responsable sustituto y de la procedencia de la compensación de saldos de libre disponibilidad. En particular, desarrolla el alcance de la sustitución tributaria, la posición del responsable sustituto como único obligado frente al Fisco y los límites de la potestad reglamentaria para restringir el derecho de compensación previsto en el artículo 28 de la Ley N.º 11.683. Estos fundamentos constituyen uno de los principales sustentos jurídicos del análisis desarrollado en el Capítulo 3 del presente trabajo.