

## Responsable Sustituto De La Obligacion Tributaria Accion De Repeticion Legitimacion

### JURISPRUDENCIA

Responsable sustituto de la obligación tributaria. Acción de repetición. Legitimación

Se confirma la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que hizo lugar a la excepción de falta de legitimación opuesta por el Fisco, en el marco del reclamo de repetición intentado por la actora respecto del impuesto a las ganancias y del impuesto a la ganancia mínima presunta. Buenos Aires, 9 de abril de 2015.- Y VISTOS: estos autos caratulados: 'Cuadros Marti, María del Rosario c/ DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo?', y CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 75/77 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la excepción de falta de legitimación opuesta por el Fisco Nacional, en el marco del reclamo de repetición intentado por la actora respecto de los períodos fiscales 2006, 2007 y 2008 del impuesto a las ganancias y los períodos 2006 y 2007 del impuesto a la ganancia mínima presunta. Impuso las costas por su orden. Para así resolver precisó que '... la aquí apelante intenta repetir el impuesto a las ganancias con más sus intereses resarcitorios por los períodos fiscales 2006, 2007 y 2008 y los importes correspondientes al impuesto a la ganancia mínima presunta y los intereses resarcitorios por los períodos fiscales 2006 y 2007, abonados por la sra. Mariana Beatriz González en el carácter de apoderada..., relativos a un inmueble ubicado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires...'. '[q]ue cabe destacar que la aludida apoderada ingresó los aludidos gravámenes bajo su propio número de CUIT...'. '[q]ue corresponde señalar que, a efectos del correcto encuadre legal a otorgar a la relación jurídica entablada entre el fisco nacional y la citada apoderada, esta última ha actuado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6° inc. e) de la ley de rito, como responsable del cumplimiento de deuda ajena en cuanto a que en el citado texto legal se hace referencia a 'los administradores de patrimonio, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero' '. '[q]ue asimismo, con fecha 19 de mayo de 2008, la apelante, según poder extendido en la Ciudad de Barcelona, Reino de España, le confiere a la citada mandataria facultades para vender el inmueble mencionado a cuyos efectos esta última podrá 'solicitar ante la AFIP todos los certificados necesarios para la venta de las propiedades arriba referidas' y 'efectuar y suscribir declaraciones juradas ante los organismos de recaudación, incluso respecto del impuesto a la transferencia de inmuebles, abonar los gastos, impuestos y honorarios a su cargo, efectuar las declaraciones juradas que se requieran'...'. '[q]ue según surge de los presentes actuados, la señora Mariana Beatriz González ha actuado en carácter de responsable sustituto respecto del impuesto a la ganancia mínima presunta en razón de lo normado en el último párrafo del artículo 2° de la ley que estableció dicho gravamen, el cual dispone que 'en su caso, las personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el país o en las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes que constituyan establecimientos estables de acuerdo con las disposiciones de este inciso, deberán actuar como responsables sustitutos del gravamen según las normas que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos' '. '[q]ue cabe recordar que el segundo párrafo in fine del inciso h) del artículo 2° del citado gravamen, establece que los inmuebles urbanos afectados a la obtención de rentas pertenecientes a personas de existencia visible domiciliadas en el exterior revisten el carácter de establecimientos estables'. '[q]ue respecto al responsable sustituto, este juzgador ha señalado que... 'el sustituto, como su nombre lo indica, reemplaza al contribuyente (o sea, el sujeto a quien cabe atribuir el hecho imponible), en el cumplimiento de la obligación tributaria principal; esto es actúa frente al Fisco en lugar de aquél...'. '[a] su vez, el sustituto podrá accionar contra el sustituido, mediante el ejercicio del derecho de reembolso, para resarcirse de los montos erogados en cumplimiento de su responsabilidad; a esta acción sería ajeno el Fisco y, la mayoría de las legislaciones contemplan su interposición por las vías procesales ordinarias'. '[q]ue en efecto, de acuerdo con las disposiciones legales aplicables en la materia, los citados agentes de retención retienen el gravamen con carácter de pago único y definitivo, lo cual significa que las rentas respectivas no se incorporan a una declaración global de las mismas como sucede con las obtenidas por beneficiarios residentes en nuestro país'. '[q]ue la aludida circunstancia, destaca la ausencia de un vínculo directo entre el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, esto es el Estado y el contribuyente quien en muchos casos permanece innominado'. '[q]ue de lo expresado surge la manifiesta voluntad legislativa de establecer por razones de comodidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de preservación de la renta pública, la vinculación al sujeto activo de la relación jurídico tributaria, no con el contribuyente sino con el responsable sustituto o, en otros, con el agente de retención'. '[q]ue de acuerdo con lo expresado, corresponde que la acción de repetición sea intentada por la apoderada y responsable sustituto de la sra. María Rosario Cuadros Martí, es decir la sra. María Beatriz González, toda vez que esta última tiene legitimación activa para así

hacerlo, en razón de la relación jurídico tributaria de pleno derecho que la vincula con el Fisco Nacional?. II.- Que contra dicho pronunciamiento a fs. 83 la actora interpuso recurso de apelación, en los términos del artículo 192 y cc. de la ley 11.683, expresando agravios a fs. 87/93, los que fueron contestados por la contraria a fs. 102/111. Se deja constancia que a fs. 86 el Estado Nacional desistió del recurso de apelación interpuesto a fs. 82, el que se tuvo por desistido a fs. 94. III.- La recurrente se agravia por la arbitrariedad en que incurre el Tribunal Fiscal de la Nación al admitir la improcedente excepción de falta de legitimación formulada por el representante fiscal. Al respecto, sostiene que su parte es la persona especialmente habilitada por la ley para asumir la calidad de apelante -capacidad procesal- en la interposición del recurso contra el acto administrativo que le denegó en la instancia administrativa previa la repetición intentada. Indica que, toda vez que la resolución n° 131/09 (DV CRR2) afecta un derecho subjetivo o interés legítimo de su parte, se encuentra legitimada para incoar el recurso de apelación del caso, extremo que, por otro lado, el Fisco no cuestiona en su presentación. Aduce que, no habiendo intentado su parte ante el Tribunal Fiscal de la Nación una acción directa de repetición, la pretendida falta de legitimación para repetir alegada por el Fisco no encuentra asidero en el artículo 171, inc. c) de la ley de Rito Fiscal. En todo caso, los pretensos argumentos que el organismo recaudador esgrimió para rechazar la repetición hacen a uno de los aspectos del *thema decidendum* del recurso interpuesto y no a la legitimación para articularlo. Añade que si el tribunal interviniente debe efectuar un *análisis pormenorizado* de las normas involucradas y antecedentes jurisprudenciales sobre el tema como pretende el Fisco, va de suyo que la resolución del planteo de la supuesta falta de legitimación como cuestión de previo y especial pronunciamiento, excede los elementos de juicio inicialmente a la causa y, por tanto, aquella no resulta manifiesta, correspondiendo su rechazo sin más trámite. Sin embargo, la resolución que se recurrida admitió la procedencia de la excepción de falta de legitimación interpuesta por el organismo fiscal, sin siquiera analizar los agravios oportunamente planteados por su parte, los que son fundamentales para la resolución de la causa ya que se relacionan con el orden procesal y los acontecimientos efectivamente ocurridos en el expediente. En este contexto, afirma que el decisorio impugnado se aparta de la normativa que rige la materia y de la jurisprudencia dictada en tal sentido, sin brindar motivación alguna que justifique o sustente su decisión. Asimismo, se queja por la arbitrariedad en que incurre el Tribunal Fiscal de la Nación en la interpretación de las normas que sustentan la decisión de la causa. En este sentido, hace hincapié en que teniendo en cuenta que los recursos utilizados para el pago cuya repetición se pretende no son recursos propios del mandatario-*responsable sustituto*? (según el entender del tribunal interviniente)- sino del mandante, resulta impensable que este último carezca de legitimación para repetir lo que le pertenece y que sí se otorgue tal legitimación a quien no fue ni es propietario de los fondos abonados, ni ha sufrido menoscabo o detrimento patrimonial alguno. Precisa que por definición el *responsable sustituto* es el titular de la responsabilidad en su rol de sustituir al contribuyente, pero no es titular de la capacidad contributiva de aquel?. Por lo tanto, habiendo el Fisco reconocido que fue su parte quien soportó el pago del gravamen, tiene legitimación para repetir, con arreglo a lo previsto en el artículo 81 de la Ley de Rito y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En tales condiciones, destaca que si aún por hipótesis llegara a admitirse que la señora González actuó como *sustituta*? de la señora Cuadros Martí, ello no le hace perder a esta última el carácter de sujeto pasivo del tributo y, por ende, de legitimada para su repetición. Por último, se agravia de que la resolución en crisis se basa en la existencia de un establecimiento estable para determinar el carácter de responsable sustituto de la señora González, considerando de esa forma que el inmueble habría estado afectado a la obtención de rentas. Manifiesta que la constitución de un mero domicilio fiscal en cabeza de la sociedad OAK Argentina S.A. en el inmueble de su parte, no habilita a presumir la explotación económica de dicho bien, máxime cuando la referida sociedad está integrada únicamente por la actora y su consorte como accionistas, creada como un proyecto familiar a desarrollar que finalmente no fue llevado a cabo y jamás tuvo actividad. Por tal motivo, considera que la resolución apelada resulta absolutamente arbitraria ya que viola el derecho de defensa de su parte al tomar por ciertos hechos que versan sobre el fondo de la cuestión y que se encuentran discutidos, sin siquiera analizar los fundamentos de la apelación, producir o evaluar la prueba ofrecida. IV.- Que de manera inicial debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros). V.- Que sentado ello, corresponde precisar que la cuestión a dilucidar consiste en determinar si la actora está legitimada para solicitar la repetición de los tributos *indebidamente abonados*? -a su entender-, en concepto de impuesto a las ganancias, con más sus intereses resarcitorios por los períodos fiscales 2006, 2007 y 2008 y los importes correspondientes al impuesto a la ganancia mínima presunta y los intereses resarcitorios por los períodos 2006 y 2007, con motivo de la enajenación de un inmueble de su propiedad en el año 2008. VI.- Que a tal fin, corresponde precisar que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas surge que: (i) Con fecha 31/03/2004 la señora María Rosario Cuadros Martí (española, casada en primeras nupcias con José María Dalmases, con pasaporte de la Comunidad Europea n° ..., domiciliada en Salvador Espíritu n° ..., Barcelona,

España) compró el inmueble identificado como unidad funcional n° ..., piso ..., cocheras y baulera, que forman parte de la finca sita en Av. del Libertador n° ...-..., ...-..., mediante escritura n° ... (conf. fs. 24/28, act. adm.: 10592-170-2009). (ii) Con fecha 22/03/2006 mediante escritura pública n° ... el señor José María Dalmases y la señora María Rosario Cuadros Marti constituyeron una sociedad anónima, denominada OAK Argentina S.A., cuyo objeto era realizar ?por cuenta propia, de terceros y/o asociada a terceros en cualquier parte de la República y el extranjero la actividad inmobiliaria mediante la administración de propiedades, así como la adquisición, venta, permuta, locación...?. La sede social se fijó en el domicilio de Av. del Libertador ..., piso ... de la Ciudad de Buenos Aires. El 03/04/2006 la señora María Rosario Cuadros Marti entregó en celebró un contrato de comodato con el señor José María Dalmases, en virtud del cual éste último recibió el inmueble sito en Av. Del Libertador ... piso ... dpto. ... ?...el cual deberá utilizar con destino a explotación comercial...? (fs. 260/264 y fs. 265, Cuerpo Antecedentes n° 2). (iii) Con fecha 19/05/2008 la señora María Rosario Cuadros Marti confirió poder especial ?tan amplio y bastante como en derecho proceda a favor de doña Mariana Beatriz Gonzalez...para que en nombre y representación de la poderdante pueda realizar las siguientes facultades: a) vender a quien resulte comprador, por el precio al contado o a plazos y bajo las condiciones que mejor quiera convenir la unidad funcional número... [a]l efecto lo faculta para firmar los instrumentos públicos y privados necesarios y en especial la escritura traslativa de dominio...efectuar y suscribir declaraciones juradas ante los organismos de recaudación, incluso respecto del impuesto a la transferencia (ITI) abonar los gastos, impuestos y honorarios... y b) se presente ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cualquiera de sus delegaciones a fin de obtener su clave de Identificación Tributaria (CDI), obtener las certificaciones necesarias que en su condición de ?residente en el exterior? se requieran y obtener en su caso el Código de Oferta de transferencia de inmuebles? (COTI)...[a]simismo, a solicitar ante la AFIP todos los certificados necesarios para la venta de las propiedades...? (conf. fs. 16/22 act. adm. 10592-170-2009). (iv) Con fecha 01/08/2008 la señora Mariana González presentó en la Agencia A.F.I.P. n° 8 el Formulario 145/2 Transferencia de Inmuebles. Solicitud Constancia de Retención Residentes del Exterior, en los siguientes términos: ?[e]l que suscribe, don Gonzalez Mariana en su carácter de Resp Sustituto afirma que la información consignada en este formulario es correcta y completa y que esta declaración jurada se ha confeccionada sin omitir dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad? (conf. fs. 8/9, act. adm. n° 10592-170-2009, énfasis agregado). (iv) Con fecha 26/09/2008 la señora Mariana González presentó en la Agencia A.F.I.P. n° 8 el Formulario 206/I Multinota Impositivo, acompañando comprobantes y fotocopias del pago del impuesto a las ganancias por los años 2006, 2007 y 2008, junto con intereses y asimismo, del pago del impuesto a la ganancia mínima presunta por los años 2006 y 2007, con más intereses, suscribiendo el mismo, en carácter de responsable sustituta (ver fs. 272 y 273/287, Cuerpo Antecedentes n° 2, énfasis agregado). (v) El pago del impuesto a las ganancias por los períodos 2006, 2007 y 2008, con más sus intereses, fue efectuado el 26/09/2008 por la señora Mariana González bajo su n° de C.U.I.T., ..., en efectivo (ver fs. 277/280, 281, 283 Cuerpo Antecedentes n° 2). (vi) El pago del impuesto a la ganancia mínima presunta por los períodos 2006 y 2007, con más sus intereses, fue efectuado el 26/09/2008 por la señora Mariana González bajo su n° de C.U.I.T., ..., también en efectivo (ver fs. 281 y 284/286 Cuerpo Antecedentes n° 2). VII.- De lo reseñado en el considerando anterior se desprende con toda claridad que la señora Mariana González ha actuado en el carácter de responsable sustituta de la señora María Rosario Cuadros Marti, en el marco de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, realizadas para proceder a la venta del inmueble sito en Av. del Libertador ..., piso ..., de titularidad de la última de las nombradas. En efecto, así ha sido expresamente consignado por la señora González en el Formulario 145/2 que tiene carácter de declaración jurada y en el Formulario Multinota Impositivo, lo que además se condice con el hecho de que el pago de los tributos fue efectuado en forma directa bajo el n° de cuit de la citada, y con dinero en efectivo, sin que exista constancia alguna aportada en la causa que permita tener siquiera por acreditado que los fondos empleados por la sra. González pertenecían o hubieran sido suministrados por la reclamante de la repetición. En tales condiciones, y habida cuenta que conforme a lo reseñado, la peticionante no titulariza interés jurídico actual en la pretensión, carece de legitimación para articularla, por manera que corresponde que la acción de repetición sea intentada por la responsable sustituta de la señora María Rosario Cuadros Martí, es decir la señora María Beatriz González. En este sentido cabe tener en cuenta que esta Sala -con otra integración- ha sostenido que ?[e]l legislador instituye al 'sustituto tributario' cuando resuelve reemplazar ab initio al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal. Surge allí un solo vinculum iuris entre el sujeto activo 'fisco' y el sujeto pasivo 'sustituto'. El sustituto -que es ajeno a la realización del hecho imponible- ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el 'realizador' del hecho imponible, y desplaza a este último de la relación jurídica tributaria principal. Por ello, el sustituto no queda obligado ?junto a' el destinatario legal tributario (como sucede con el responsable solidario), sino que 'en lugar del destinatario legal tributario', motivando ello la exclusión de este último de la relación jurídica tributaria principal? (esta Sala II in re: "Mutual Clubes Integrados (TF 20516-I) c/ DGI", 14/05/10), cabiendo agregar que por efecto de la sustitución declarada y ejercida en el caso por la sra. Mariana González, en tanto constituida como sujeto pasivo y deudora del impuesto abonado (conf. Villegas, Héctor B., ?Curso de Finanzas y Derecho Tributario?, Ed. Astrea, 9° Ed. Bs. As.

2005, pág. 335/338; García Vizcaíno, Catalina, ?Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas? Ed. Lexis Nexis, Bs. As. 2007) ha devenido como legitimada para articular el reclamo de repetición. En consecuencia, corresponde confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto es materia de agravio. VIII.- Las costas se imponen a la actora vencida, según el principio objetivo de la derrota del que no existen motivos que justifiquen apartarse (art. 68, 1° parte C.P.C.C.N.). Por las razones expuestas, el Tribunal RESUELVE: 1°) rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto es materia de agravio y 2°) Imponer las costas de esta instancia a la actora vencida (art. 68, 1° parte C.P.C.C.N.). Regístrese, notifíquese y devuélvase. JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA LUIS M. MARQUEZ MARÍA CLAUDIA CAPUTI 002504E