

## Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

### I

A fs. 7/14, F.M. Comercial S.A. impugnó la resolución de la Región Rosario de la Dirección General Impositiva, del 16 de febrero de 1994, que declaró improcedentes dos cesiones de créditos fiscales (saldos de libre disponibilidad en el IVA) realizadas a favor de la sociedad de hecho integrada por Roberto De Pauli, Edgard Giraudó y José Molaro, con fundamento en la alegada carencia de normas reglamentarias que permitieran realizar esas transferencias.

Sostuvo que el art. 36, 2º párrafo, de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) prevé expresamente la posibilidad de transferir créditos fiscales a terceros responsables -en tanto esté autorizada por disposición especial-, como así también su aplicación por estos últimos, a fin de saldar sus deudas tributarias, siempre que se encuentre acreditada la existencia y legitimidad de tales créditos.

Expresó que, en el caso, la autorización para dicha transferencia surge del segundo párrafo del art. 20 de la ley del IVA, Nº 23.349 (t.o. en 1986 y modificaciones) -el que remite al ya citado art. 36 de la ley de rito fiscal-, y que su aplicación no depende de disposición reglamentaria alguna de la DGI, a diferencia de lo interpretado por la demandada.

En este sentido, señaló que lo dispuesto por el Fisco excede los requisitos establecidos en la ley y obstaculiza los fines previstos por el legislador, con violación del art. 86, inc. 2º, de la Constitución Nacional (actualmente, art. 99, inc. 2), que establece que las instrucciones y reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes no deben alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

Rechazó el argumento de la accionada consistente en oponerse, a la transferencia de créditos fiscales, con fundamento en lo dispuesto por los arts. 2º y 4º de las resoluciones generales de la DGI N° 2785 y 2948, respectivamente. Arguyó que, por el contrario, si bien la R.G. N° 2542 derogó el régimen de transferencias de saldos acreedores regulado por la R.G. N° 2223, dicho instituto recobró vigencia con el dictado de su similar N° 2785 y también con la R.G. N° 2948, normas que facultan a la DGI a verificar la legitimidad y exactitud de los créditos fiscales a transferir.

Por último, agregó que su pretensión no inhibe, en modo alguno, las potestades de fiscalización y verificación del Fisco sino que, por el contrario, éste debió ponerlas en práctica para autorizar definitivamente la cesión intentada, una vez constatada la existencia y legitimidad de sus saldos a favor.

## II

A fs. 62/65, la señora jueza federal de primera instancia de Rosario (Provincia de Santa Fe) hizo lugar a la pretensión de la actora y revocó el acto administrativo impugnado.

Para así decidir, sostuvo que, en orden a la procedencia de las transferencias de créditos fiscales, el segundo párrafo del art. 20 de la ley del IVA, constituye la disposición especial exigida por el art. 36 de la ley 11.683, toda vez que establece su viabilidad, en forma específica, con relación a dicho tributo.

Tal interpretación es válida, a su entender, no obstante lo dispuesto por las R.G. nros. 2785 y 2948, que ratifican que las transferencias de saldos de libre disponibilidad deben ser autorizadas por norma especial, y sin per-

## Procuración General de la Nación

juicio de la derogación del sistema de transferencias dispuesto por la R.G. N° 2542, que es anterior tanto a la modificación del art. 36 de la ley del rito -por la ley 23.314-, como a la sanción de la ley 23.349, cuyo art. 20 -ya mencionado- no establece limitación alguna para la disposición de los créditos fiscales originados por ingresos directos. Por otra parte, añadió que el decreto reglamentario 2407/86, en su art. 34, de conformidad con la ley del IVA, no fijaba límite alguno para dicha disponibilidad.

### III

A fs. 86/88, la Sala B de la Cámara Federal de Rosario confirmó la sentencia de la anterior instancia.

Compartió, en general, los argumentos del inferior y agregó que, el razonamiento del Fisco, basado en que la falta de reglamentación del art. 20 de la ley del IVA impediría su inmediata operatividad, violenta el principio de supremacía de la ley establecido en la Carta Magna (art. 31), pues la aplicación de sus disposiciones quedaría supeditada a la voluntad de la administración.

### IV

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario que luce a fs. 98/104 vta.

Sostiene que el pronunciamiento cuestionado es arbitrario, por cuanto no constituye una derivación razonada de las normas aplicables. En este sentido y, contrariamente a lo interpretado por el a quo, aduce que el art. 24 de la ley del IVA N° 23.349 (t.o. en 1997, al que me referiré de aquí en más) es una norma de fondo, que requiere de un reglamento para su efectiva instrumentación, tarea que, a su entender, encuadra dentro de las facultades que el art. 36 de la ley

11.683 le ha conferido en forma expresa, al condicionar las operaciones de transferencia de créditos fiscales a las disposiciones generales que dicte el Fisco.

Invoca, por otra parte, que la conclusión a la que arriba la cámara conlleva la absurda posibilidad de que tenga que aceptar la cesión de un crédito ilegítimo, tan sólo porque la ley lo autoriza. Es por ello que, a su modo de ver, tal tipo de operación precisa la autorización de una resolución general que la prevea y la reglamente, en consonancia con el art. 36, *in fine*, de la ley de procedimientos tributarios.

Entiende que el art. 24 de la ley del IVA no constituye una disposición especial -en los términos del art. 36 de la ley 11.683-, ya que la alusión a la transferencia de créditos fiscales tiene por finalidad otorgarle, al contribuyente, una opción, entre otras, respecto de los saldos que tuviera a su favor.

Por último, remarca que, hasta la fecha, la DGI no ha dictado norma reglamentaria alguna que establezca los requisitos, plazos y demás condiciones para regular la transferencia de créditos fiscales, salvo para el caso de ingresos directos provenientes de exportaciones, a través de la R.G. 3417, supuesto que resulta ajeno a la materia del *sub judice*.

#### V

A mi modo de ver, el remedio federal resulta formalmente admisible, toda vez que se halla en juego la interpretación de normas de derecho federal y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (conf. art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

## Procuración General de la Nación

### VI

El art. 29 de la ley de rito fiscal (t.o. en 1998, al que me referiré en adelante) regula, de manera general, lo relativo a las acreditaciones y las devoluciones de los saldos a favor del contribuyente que hubiere realizado -por la razón que fuere- ingresos en demasía en las arcas del tesoro.

En forma resumida, puede decirse que estas acreencias del contribuyente pueden ser objeto de devolución (repetición); o bien de compensación con deudas que surjan en el régimen del mismo impuesto o en otro diverso cuya fiscalización y recaudación también esté a cargo de la AFIP; o bien ser objeto de cesión a favor de un tercero. Los mecanismos previstos implican, a mi modo de ver, la forma en que el legislador ha reglamentado un particular aspecto fiscal del derecho de propiedad de los contribuyentes, en cuanto al uso y goce de dichas sumas dinerarias, de acuerdo con los arts. 14, 17 y 28 de la Constitución Nacional, habida cuenta del fundamento superior dado por el principio de derecho natural que postula que "nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro", regla ética de proyección patrimonial que alcanza también al Estado (confr. Fallos: 297:500, cons. 5°).

Con singular referencia a la cesión de saldos a favor, el segundo párrafo de la norma indicada establece que **"cuando en virtud de disposiciones especiales que lo autoricen**, los créditos tributarios puedan transferirse a favor de terceros responsables, su aplicación por parte de estos últimos a la cancelación de sus propias deudas tributarias, surtirá los efectos de pago sólo en la medida de existencia y legitimidad de tales créditos. La Administración Federal de Ingresos Públicos no asumirá responsabilidades derivadas del hecho de la transferencia, las que en todos los casos, corresponderán exclusivamente a los cedentes y cesionarios res-

pectivos" (énfasis agregado).

En el régimen del IVA, la cesión de créditos se halla prevista y autorizada por el art. 24, segundo párrafo, de la ley. Dicha norma fija, respecto de los saldos a favor del contribuyente originados por ingresos directos en el IVA, que "podrán ser objeto de las compensaciones y acreditaciones previstas por los arts. 35 y 36 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), o en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables en los términos del segundo párrafo del citado art. 36".

Dentro del conjunto normativo señalado, tengo para mí que la ley del IVA es una norma particular, en los términos del art. 29 de la ley 11.683, que regula en forma especial lo relativo al destino que el contribuyente puede dar a las sumas ingresadas en demasía al Fisco, mediante los denominados ingresos directos (a diferencia de los llamados "saldos técnicos", regulados en el primer párrafo del art. 24 de la ley, sólo compensables contra un débito fiscal futuro). Es el propio legislador quien, como quedó dicho, ha regulado un aspecto atinente al derecho de propiedad de los contribuyentes y, en lo que interesa al *sub judice*, ha permitido expresamente que éstos puedan realizar una cesión de créditos a favor de terceros.

Por ello, estimo que no resulta admisible el agravio del Fisco fincado en que la falta de reglamentación general por su parte de la cesión de créditos fiscales obsta a la procedencia de dicha operación. Como quedó expuesto, es la propia ley 23.349 la que autoriza la transferencia, sin que quepa a la AFIP otra tarea más que la de regular los aspectos procedimentales que estime pertinentes y la de controlar, en la especie, que se cumplan los extremos que permitan realizar tal operación, en particular, la existencia y legitimidad

## Procuración General de la Nación

del crédito cedido (conf. art. 2º, párrafo, art. 29, ley 11.683).

De otro lado, estimo que aceptar el criterio pretendido por la demandada, implicaría tanto como admitir que el Fisco se ha arrogado la facultad de suspender el cumplimiento de una ley de la Nación mediante el subterfugio consistente en omitir *sine die* el dictado de una reglamentación. Razonamiento que resulta inadmisibile, a mi modo de ver, aun cuando se considerara que el art. 24 de la ley del IVA es una norma programática (conf. arg. Fallos: 310:2653).

-VII-

Sin perjuicio de lo expuesto y, a mayor abundamiento, cabe indicar que, en mi opinión, tampoco puede compartirse el razonamiento de la accionada cuando pretende sustentar la supuesta falta de reglamentación general de la cesión de créditos, originados en operaciones diversas de las exportaciones, en la derogación de la R.G. 2223 y en que el régimen de la R.G. 3417 -hoy sustituida por la R.G. (AFIP) 616- sólo regula lo concerniente al IVA en cuanto a los saldos a favor provenientes de operaciones de exportación.

Es cierto que, en este último caso, dichas acreencias, por la especial fuente de su origen, han merecido un tratamiento diverso. Mas, para las transferencias de créditos originados en otras operaciones, resultan aplicables disposiciones de la R.G. 2785 y 2948, que determinan respectivamente, la fecha a partir de la cual surten efectos las transferencias de créditos a terceros y el procedimiento para impugnar la incorrecta o ilegítima determinación del importe cedido. Es más, el art. 2º de la primera señala que "Lo dispuesto (...) será de aplicación a todas las transferencias de créditos fiscales a terceros responsables, **autorizadas por dispo-**

**siciones normativas que reglen la materia.**" (énfasis agregado), es decir, en lo atinente al objeto del *sub discussio*, la autorización dada por el art. 24, 2º párrafo, de la ley del IVA.

A mi entender, la demandada no ha alegado ni mucho menos demostrado, como le correspondía, por qué no resultan aplicables -a la operación realizada por la actora- las reglamentaciones generales indicadas.

En este orden de ideas, es menester advertir también que, contrariamente a lo argüido por el Fisco, no se produce en autos lesión alguna a sus facultades reglamentarias, puesto que dichas potestades de reglamentación (conf. art. 7º, dec. 618/97), en consonancia con el art. 99, inc. 2º de la Constitución Nacional, pueden y deben ser ejercitadas cuando lo considere conveniente y preciso, pero sin producir excepciones reglamentarias ni desnaturalizar -ni mucho menos eliminar- el derecho constitucionalmente reconocido a los administrados, supuesto que, como señalé en el acápite anterior, se produciría en la especie por vía de omisión, de advertir la tesitura de la recurrente.

-VIII-

Por último, considero que tampoco es atendible el agravio del Fisco fundado en que la sentencia apelada implica un perjuicio en sus facultades de inspección y verificación.

Contrariamente a lo alegado, estas facultades permanecen intactas toda vez que las mismas surgen de la propia ley (art. 35 de la ley 11.683) y en ningún momento han sido cuestionadas ni limitadas en autos.

Dicha norma establece que el Fisco tiene "amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus

## Procuración General de la Nación

funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable" (art. 35, primer párrafo, de la ley de rito fiscal). Para ello, cuenta con amplísimas potestades descriptas a lo largo de seis incisos, tendientes todas a determinar la veracidad de las relaciones económicas mantenidas por los contribuyentes y demás responsables que sean de interés a los fines de la aplicación correcta y puntual de los tributos a su cargo.

Y, es más, es a partir de la notificación por parte de la actora de la cesión realizada, que estas potestades (poderes/deberes) han debido ser ejercidas a su respecto, con el fin de determinar la existencia, legitimidad y cuantía del crédito cedido. Cosa que el Fisco no ha hecho, puesto que se ha limitado a denegar la operación bajo el pretexto de la falta de reglamentación por su parte.

Por otro lado, no se infiere menoscabo alguno a estas facultades del Fisco en relación a la forma en que fue decidida la cuestión por el a quo, ya que los términos en que fue revocado el acto impugnado no implica la aceptación lisa y llana del crédito cedido. En efecto, pese a que la demanda manifiesta que lo decidido conlleva la aceptación de la cesión de un crédito posiblemente ilegítimo, cabe remarcar que, lejos de tal posibilidad, la revocación del acto administrativo fue dispuesta sin perjuicio de que la Dirección General Impositiva compruebe, en el caso, la concurrencia de los demás requisitos legales relativos a la existencia y legitimidad de los créditos cuya cesión se requiera (ver fs. 64 vta. confirmado por el a quo).

En este orden de ideas, cabe recordar que, además, el tercer párrafo del art. 29 de la ley 11.683 establece, en

relación a la cesión que "La impugnación de un pago por causa de la inexistencia o ilegitimidad del crédito tributario aplicado a tal fin, hará surgir la responsabilidad personal y solidaria del cedente" para el caso en que el cesionario intimado por el Fisco no abonara el tributo. A resultas de lo cual, el Fisco queda, a mi entender, suficientemente garantizado ya que, en caso de que el cesionario pretendiera cancelar sus obligaciones con un crédito que resultara impugnado, luego de que ejerciera sus facultades de fiscalización y verificación, no sólo debe responder él por sus propios tributos, sino que la propia ley hace personal y solidariamente responsable al cedente.

#### IX

Por lo expuesto, considero que corresponde admitir el recurso extraordinario y confirmar la sentencia de fs. 86/88, en cuanto ha sido materia de recurso.

Buenos Aires, 31 de agosto de 2000.

NICOLAS EDUARDO BECERRA

ES COPIA

## Procuración General de la Nación

Buenos Aires, 14 de junio de 2001.

Vistos los autos: "F.M. Comercial S.A. c/ D.G.I. s/ impugnac. acto adm."

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Rosario, al confirmar la sentencia de la instancia anterior, hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, revocó la resolución del organismo recaudador que había declarado improcedentes las transferencias de créditos fiscales -saldos de libre disponibilidad en el IVA- realizadas por la actora a favor de un tercero -que los imputó a la cancelación de sus propias obligaciones en el mismo impuesto- en los meses de noviembre y diciembre de 1992.

2º) Que, para decidir en el sentido indicado, el tribunal a quo consideró que las aludidas transferencias son admisibles pues, en su concepto, la norma contenida en el art. 20 de la Ley del IVA (ley 23.349, t.o. en 1986) en cuanto "permite expresamente al contribuyente transferir a terceros responsables los saldos que tuviere a su favor en ese impuesto" (fs. 87) constituye la disposición especial requerida por el art. 36 de la ley 11.683 (t.o. en 1978) para autorizar las cesiones de créditos tributarios. Por lo tanto, juzgó que no era exigible la reglamentación de esas normas por ser operativas. Al así decidir, dejó a salvo "el derecho del órgano tributario de verificar la existencia y legitimidad de los créditos que se transfieren" (fs. 87).

3º) Que contra tal sentencia el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario (fs. 98/104 vta.) que fue concedido mediante el auto de fs. 119/119 vta., y resulta formalmente admisible en razón de que se encuentra controvertida la inteligencia de normas de carácter federal -como lo son el art. 20 de la Ley del IVA y el art. 36 de la ley 11.683



## Corte Suprema de Justicia de la Nación

(textos citados)- y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa al derecho que el apelante funda en ellas.

4°) Que el representante del organismo recaudador aduce que si bien el citado artículo de la Ley del IVA (equivalente al 24 en el texto ordenado en 1997) admite la posibilidad de la transferencia de créditos como el invocado por la actora, remite a tal efecto al art. 36 de la ley 11.683 (art. 29 en el texto ordenado en 1998); y, según la inteligencia que asigna a tales normas, de ellas resulta que para la procedencia de esas cesiones es necesario que la Dirección General Impositiva dicte un reglamento que autorice a realizarlas y establezca los requisitos, plazos y demás condiciones a las que deben ajustarse. Sostiene que dicho organismo ha reglamentado tal materia en lo atinente a créditos fiscales vinculados con operaciones de exportación (resolución general 3471), pero que no lo ha hecho respecto de créditos provenientes de ingresos directos de la actividad circunscripta al mercado interno. Como los créditos invocados por la actora tienen este último origen, la ausencia de reglamentación determina, en su concepto, la improcedencia de su cesión a terceros. En esa línea de razonamiento, afirma que lo establecido en las resoluciones generales (DGI) 2785 y 2948 resulta aplicable sólo al primer supuesto -créditos fiscales originados en exportaciones- pues es el único respecto del cual el organismo recaudador ha autorizado las transferencias.

5°) Que el segundo párrafo del art. 20 de la ley 23.349 (t.o. en 1986) dispone respecto de los saldos de impuesto favorables al contribuyente emergentes de ingresos directos "que podrán ser objeto de las compensaciones y acreditaciones previstas por los arts. 35 y 36 de la ley 11.683

(t.o. en 1978 y sus modificaciones), o en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables en los términos del segundo párrafo del citado art. 36".

A su vez, éste establece que "cuando en virtud de disposiciones especiales que lo autoricen, los créditos tributarios puedan transferirse a favor de terceros responsables, su aplicación por parte de estos últimos a la cancelación de sus propias deudas tributarias, surtirá los efectos de pago sólo en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos. La Dirección General no asumirá responsabilidades derivadas del hecho de la transferencia, las que en todos los casos corresponderán exclusivamente a los cedentes y cesionarios respectivos".

6º) Que debe entenderse que la mención de "disposiciones especiales" que autoricen tales transferencias alude a las normas de los respectivos impuestos que facultan a los contribuyentes a transferir a terceros los saldos a su favor que pudieren tener en ellos. En efecto, el sentido de tal expresión reside en dejar en claro que el art. 36 de la ley de procedimientos tributarios no constituye una genérica habilitación a disponer de ese modo de tales saldos sino que se limita a fijar los principios básicos a los que habrán de sujetarse las transferencias, en los casos en que otras leyes permitan efectuarlas. De tal manera, lo dispuesto en el segundo párrafo in fine del art. 20 de la ley 23.349 (t.o. en 1986), otorga sustento suficiente a la pretensión de la actora. En este punto, carece de toda lógica la tesis del organismo recaudador en tanto importa soslayar, y convertir en letra muerta, la disposición legal que establece la opción de los contribuyentes de transferir determinados saldos a terceros.



## Corte Suprema de Justicia de la Nación

7º) Que lo expuesto precedentemente no significa que el organismo recaudador no se encuentre facultado a dictar normas reglamentarias sobre tal materia. En efecto, esa potestad jurídica se encuentra expresamente reconocida por el cuarto párrafo del citado art. 36 en cuanto prevé que aquél emita "disposiciones de carácter general...para autorizar y reglamentar este tipo de operaciones". Sin embargo, no resulta de esa ley que el derecho a transferir créditos fiscales, en los casos en que disposiciones especiales lo permitan, quede supeditado a que el ente recaudador dicte tal reglamento.

8º) Que, por parte, debe advertirse que la referencia que a él se hace en el mencionado cuarto párrafo se inscribe en el contexto de una norma que establece la presunción absoluta de que "los cedentes y cesionarios, por el solo hecho de haber notificado a la Dirección General de la transferencia acordada entre ellos, adhieren voluntariamente" a las disposiciones de carácter general que aquélla dictase sobre el punto. Su propósito radica en colocar a tales disposiciones reglamentarias al abrigo de eventuales impugnaciones de quienes convengan las transferencias, sin que surja de ella que la ausencia de tales normas obste a la realización de esas operaciones o las prive de su eficacia; ello, claro está, siempre que no medien impedimentos legales de otra índole.

9º) Que, por lo tanto, en la comprensión de que la Ley del IVA permite transferir el crédito de libre disponibilidad invocado por la actora -art. 20, párrafo segundo, del texto citado-, cabe concluir en que las normas del art. 36 de la ley 11.683 tienen un grado de precisión en cuanto al régimen jurídico al que queda sometida la cesión acordada y a los efectos que ella conlleva respecto del Fisco Nacional,

que conduce a descartar -contrariamente a lo aducido por el representante del organismo recaudador- que se trate de una norma "simplemente declarativa" (fs. 101 vta.). Por lo demás, la indicada inteligencia de las mencionadas normas legales conduce asimismo a rechazar el argumento del Fisco Nacional referente a que lo dispuesto en las resoluciones generales (DGI) 2785 y 2948 resultaría aplicable únicamente a la transferencia de saldos fiscales provenientes de operaciones de exportación.

10) Que por otra parte -como adecuadamente lo puntualiza el señor Procurador General- los términos en que el a quo revocó el acto impugnado no implican la lisa y llana aceptación del crédito cedido, pues dejó a salvo la facultad de la Dirección General Impositiva de comprobar, en el caso, la concurrencia de los demás requisitos legales relativos a la existencia y legitimidad de los créditos objeto de la cesión. De tal manera, lo resuelto en autos se adecua a lo establecido en el mencionado art. 36, en cuanto establece que la aplicación del crédito fiscal por parte del cesionario a la cancelación de sus propias deudas tributarias "surtirá los efectos de un pago sólo en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos", y a la jurisprudencia que el Tribunal estableció sobre el punto (causa "Prodesca", Fallos: 316:2832).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI (según su voto)- GUILLERMO A. F. LOPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.

ES COPIA



# Corte Suprema de Justicia de la Nación

VO -//-

-// -TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO

PETRACCHI

Considerando:

Que adhiero a lo expuesto en el voto de la mayoría, excepto en cuanto a la cita del fallo "Prodesca" (Fallos: 316:2832) en el que emití mi voto en disidencia.

Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI.

ES COPIA