

# *Poder Judicial de la Nación*

Rosario, 07 de noviembre de 2025

**Y VISTOS:** los autos caratulados ".....C/  
**ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS S/ ACCIÓN MERAMENTE  
DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD", EXPTE. NRO. ..../2024** de  
entrada por ante este Juzgado Federal nro.1, Secretaría "A" a  
mi cargo, de los que;

## **RESULTA:**

1) En fecha 12/03/2024 comparece por medio de  
apoderado y con patrocinio letrado ..... S.R.L e inicia la  
presente acción mere de inconstitucionalidad contra la  
ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESO PUBLICOS a los efectos  
de que se la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la  
Resolución General (A.F.I.P.) 3175/2011(RG 3175), en tanto  
prohíbe a los responsables por el cumplimiento de deuda ajena,  
enunciados en el artículo 6° de la ley 11.683, la compensación  
de las obligaciones, limitación que se contrapone con el art.  
28 de la ley 11.683, lesionando elementales derechos y  
garantías reconocidos en la Constitución Nacional. En  
consecuencia, pide que se habilite la compensación de los  
saldos deudores de su mandante declarados en el sistema  
"SICORE" con el saldo acreedor exteriorizado en la declaración  
jurada del impuesto a las ganancias.

Solicita, en los términos del art. 230 del  
C.P.C.C.N. el dictado de una medida cautelar, mediante la cual  
se ordene a la Administración Federal de Ingresos Públicos  
(A.F.I.P.)-D.G.I. que se abstenga de emitir boleta de deuda,  
intimar administrativa o judicialmente, ejecutar, embargar y/o  
trabar inhibiciones generales de bienes, incluir a ..... como  
deudor en el sistema registral

USO OFICIAL

"importador/exportador" por las obligaciones declaradas mediante el sistema "SICORE" que pido saldar por compensación, o cualquier otra restricción a la libre disponibilidad del patrimonio y ejercicio de actividad. Todo ello, hasta tanto recaiga sentencia firme en los presentes actuados o hasta tanto se consuma el saldo a favor que posee en el impuesto a las ganancias.

Relata que su representada es una empresa dedicada a ..... Explica que, en la actualidad, su mandante posee un saldo a favor inmovilizado del impuesto a las ganancias por la suma de \$ ..., por haber realizado anticipos y otros pagos a cuenta en excesos de lo que debía tributar.

Al mismo tiempo, describe que ..... es sujeto obligado a actuar como agente de retención del impuesto a las ganancias (RG 830/2000 y RG 4003/2017), siendo deudor del fisco por este concepto. Así, tal como surge de las declaraciones juradas de "SICORE", en su condición de agente de retención del impuesto a las ganancias ingresó por el periodo diciembre de 2023 la suma de \$....., por enero del 2024 la suma de \$..... y por la primera quincena de febrero de 2024 la suma de \$.....

Explica que habida cuenta del cuantioso saldo a favor que posee y atento a que también es sujeto obligado a actuar como agente de retención, es a todas luces razonable y legítimo que su mandante compense esta última obligación con el abultado saldo a favor que lleva acumulado. Sin embargo, - expresa- infundada e ilegítimamente, la Resolución General

## *Poder Judicial de la Nación*

A.F.I.P. 3175 cercena este derecho. A resultas de dicha circunstancia, y habida cuenta que se encontraba pendiente el pago de las retenciones practicadas durante la segunda quincena del mes de febrero de 2024 que surgen del sistema "SICORE"- cuyo monto asciende a la suma de \$ \$.....- ..... solicitó en los términos del art. 28 de la ley 11.683, la compensación de la obligación a su cargo con el aludido saldo de libre disponibilidad, habiendo sido tal solicitud realizada mediante el Sistema de Presentaciones Digitales, a través del trámite de "Procesamiento o Anulación de Compensaciones".

Se explyaya sobre el marco normativo y destaca que ..... es agente de retención del impuesto a las ganancias en los términos de las resoluciones generales A.F.I.P. 830/2000 y 4003/2017.

Expone que, al actuar como agente de retención, ..... es el sujeto obligado en forma directa al pago del tributo, sustituyendo al contribuyente en la relación jurídica tributaria. En esas condiciones, por el período enero 2024 .....ingresó la suma de \$....., por el período febrero 2024, ingresó las retenciones practicadas en la primera quincena por la suma de \$....., y por la segunda quincena debe ingresar una suma por \$....., respecto de la cual solicitó compensación a la A.F.I.P., que fue denegada injustamente.

Al mismo tiempo, dice que es titular de un saldo acreedor a favor en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2022 por haber anticipado más impuesto del que le hubiera correspondido tributar, que asciende actualmente a la suma de \$....., siendo aquella obligación la que pretende compensar con el referido saldo acreedor.

Cuenta que la compensación solicitada se

encuentra prevista en el art. 28 de la ley 11.683. Ilegítimamente, la reglamentación del citado artículo, dictada por la A.F.I.P., prohíbe la compensación en los términos que plantea su mandante, contradiciendo, la RG 3175, sin fundamento, la legislación aplicable.

Refiere a los fundamentos de la procedencia del pago por compensación y su legitimidad, toda vez que no existe disposición normativa alguna, exceptuando la RG 3175, que prohíba a los agentes de retención pagar por compensación sus obligaciones tributarias.

Analiza en relación a la procedencia de la vía, a la existencia de un caso o causa, a la existencia de una situación de falta de certeza respecto del alcance de una relación jurídica.

Refiere sobre el perjuicio o lesión a los derechos de ..... y que la actora no dispone de otro medio legal -más idóneo- para poner término a la situación de incertidumbre.

Solicita en esta instancia el dictado de una medida cautelar, mediante la cual se ordene a la Administración Federal de Ingresos Públicos, respecto de .....: (i) abstenerse de emitir boleta de deuda, intimar administrativa o judicialmente, ejecutar, embargar y/o trabar inhibiciones generales de bienes; (ii) abstenerse de incluirla como "deudor" en el sistema registral "importador/exportador" por obligaciones declaradas mediante el sistema "SICORE" que su mandante pretende pagar por compensación; (iii) abstenerse de inhabilitarla para contratar con el Estado Nacional, re-categorizarla en el Sistema de Perfil de Riesgo, impedir u obstaculizar cualquier trámite impositivo y/o aduanero y/o cualquier otra restricción a la

## *Poder Judicial de la Nación*

libre disponibilidad del patrimonio y ejercicio de actividad, sea en sede administrativa o judicial; (iv) todo ello, por cualquier deuda devengada mensualmente dentro del "SICORE" y compensada o a compensar con saldo a favor, hasta tanto recaiga sentencia definitiva y firme en los presentes actuados o hasta tanto se consuma el saldo a favor que posee la Sociedad en el impuesto a las ganancias.

En relación a la verosimilitud en el derecho, cita el precedente de la C.S.J.N. "Rectificaciones Rivadavia S.A" y expresa que se encuentran acreditados todos los extremos valorados por la Corte para que la compensación proceda.

Respecto al peligro en la demora, manifiesta que su mandante ya solicitó la compensación del pago de la segunda quincena de febrero -que ya fue rechazada- y continuará solicitando las compensaciones que por derecho le corresponden, según los próximos vencimientos de SICORE. Por lo tanto, el peligro en la demora es concreto. El perjuicio que las denegatorias ocasionarán a ..... es inconmensurable y resalta que la realidad de su mandante es la importación de productos de la marca "Apple" para comercializar en el mercado interno, entonces si la A.F.I.P. lo califica como "deudor" en el sistema aduanero y le impide importar, directamente le impedirá ejercer su actividad, cercenándole su derecho a ejercer industria lícita.

Analiza la contracautela, inexistencia de otra medida cautelar, y el interés público. Plantea la inconstitucionalidad de los arts. 5°, 9° y 13 apartado 3° de la ley 26.854. Ofrece prueba. Formula reserva.

2) Por Decreto del 13/03/2024 se tuvo por iniciada la acción y se ordenó correr traslado para que la demandada produzca el informe previsto en el art. 4 inc. 1 de

la Ley 26.854.

3) Por medio del escrito del 21/03/2024 comparece por medio de apoderadas la ADMINSTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS y contesta el informe requerido.

4) Por resolución del 04/04/2024 se deniega la medida cautelar solicitada. La cual fue revocada por la sala A integrada del Excm. Cámara Federal de Apelaciones el 01/10/2024. Luego de varias resoluciones por ampliación de la medida cautelar peticionada, por resolución del 16/04/2025 se dispuso ampliar a vigencia de la medida hasta el dictado de la sentencia definitiva, aclarando que todas las resoluciones antes citadas fueron apeladas por la demandada.

5) El 06/06/2025 la AGENCIA DE RECAUDACION Y CONTROL ADUANERO - (EX A.F.I.P.), contesta demanda.

Niegan todos y cada uno de los puntos no reconocidos expresamente en el presente escrito de responde, y solicitan, atento las consideraciones de hecho y derecho que seguidamente se expondrán, el rechazo de la demanda instaurada con expresa imposición de costas.

Refiere al incumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la acción declarativa y su relación con el caso, a la inexistencia del estado de incertidumbre.

Relata que ..... S.R.L. a través de la presente acción pretende se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la Resolución General (A.F.I.P.) 3175/2011- en tanto prohíbe a los responsables sustitutos enunciados en el punto 2) del art. 6° de la Ley 11.683- la compensación de las obligaciones tributarias, limitación que se contrapone con el art. 28 de la Ley 11.683 y lesiona elementales derechos y garantías reconocidos en la Constitución Nacional. Solicita asimismo la

## *Poder Judicial de la Nación*

habilitación de la compensación del saldo deudor de su mandante declarados en el sistema "SICORE" con el saldo acreedor exteriorizado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

Alega que la vía intentada no puede prosperar, en tanto no se advierte en el caso el estado de incertidumbre al que alude el art. 322 del C.P.C.C.N., sino lo que se advierte por parte de la actora, es una disconformidad con la solución que dispone la legislación vigente. Cita abundante doctrina sobre la vía.

Afirma que, a través de la acción intentada, no se podrán obtener todos los resultados pretendidos por la actora y que la tampoco la acción declarativa de inconstitucionalidad intentada, resultará en el caso concreto más eficaz e idónea que una acción de condena, razón por la cual corresponde - y así se peticiona - que sea rechazada con expresa imposición de costas a la accionante.

Advierte que la contraria se limita a sostener dogmáticamente que existiría una situación de incertidumbre, pero no se exhiben fundamentos que pudieran avalar la supuesta falta de certeza en el caso concreto, respecto de la inteligencia de las normas involucradas y/o el derecho aplicable.

Asevera la inexistencia de un caso judicializable y señala que el instituto procesal sólo prevé que la sentencia declare el reconocimiento de la existencia de una "Relación jurídica", o también que establezca que esa relación jurídica no existe.

Expresa que analizando el caso no se advierte que tipo de sentencia declarativa de certeza se puede dictar frente a un hecho objetivo y claro emergente de la RG

3175/2011 (A.F.I.P.), toda vez que el objeto perseguido por la actora no es otro que el dictado de un decisorio que acomode un criterio concreto y específico a favor de sus intereses, implicando, ello -además de la declaración del derecho- que se pronuncie integrando y modificando las normas que rodean el caso, lo cual está vedado en este tipo de acciones.

Efectúa un relato sobre la inexistencia de lesión o perjuicio actual; inexistencia de interés jurídico y remarca que la ausencia del recaudo de existencia de incertidumbre en un caso o cuestión justiciable, torna innecesaria la indagación respecto de los restantes requisitos de la acción intentada.

Manifiesta que al tratarse de una Resolución General legítimamente emanada de un órgano estatal, no hay ni puede haber daño alguno ni se configura una situación injusta.

Afirma que si no hay incertidumbre ni caso judicial, es evidente que no hay ni puede haber ni perjuicio ni interés en los términos definidos en la cita. Concluye en que de la exposición de la contraria surge que hace depender, en gran medida, el supuesto interés jurídico de la alegada incertidumbre, siendo inexistentes ambos.

Aduce de la existencia de otras vías idóneas y de la subsidiariedad de la acción, y resalta que quien soporta la carga de demostrar que no existe otra vía más idónea que la acción declarativa es la actora, y en el sub examine ésta sólo se ciñó a una mera afirmación dogmática, huérfana de todo sustento, que, como tal no resulta idónea para demostrar el cumplimiento del recaudo en análisis.

Reitera que la accionante no acredita que otras

## *Poder Judicial de la Nación*

vías legales no sean aptas para la tutela de sus supuestos "derechos" y que no debe perderse de vista que este requisito se entiende de interpretación restrictiva, por lo cual, ante la duda, no cabrá otra consecuencia que el rechazo de la acción declarativa en virtud de su carácter eminentemente subsidiario según surge del clarísimo texto legal.

Insiste en que la vía idónea para articular el reclamo de marras es una acción de repetición en los términos del art. 81 de la Ley 11.683 t.o. 1998 y sus modificaciones, en cuyo marco la contribuyente debe acreditar la afectación de derechos y garantías constitucionales y que la accionante igualmente podría cuestionar dicho acto administrativo en sede judicial, todo ello conforme el procedimiento recursivo previsto en la Ley 11.683.-.

Subsidiariamente, plantea improcedencia sustancial de la normativa involucrada, ello por cuanto la normativa específica que regula el tema en debate, señala que que los sujetos pasivos principales según el artículo 5 de la Ley de Procedimiento Tributario denominados contribuyentes son aquellas personas sobre las cuales se produce el hecho generador de la obligación tributaria y se encuentran obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debida, en tanto que los sujetos pasivos auxiliares de la prestación tributaria son aquellos que sin revestir la calidad de contribuyentes, tiene a su cargo por mandato legal cumplir con la obligación tributaria junto con el contribuyente o en su lugar según se trate de responsables, responsables solidarios o sustitutos tributarios.

El artículo 6 de esta misma norma (Ley N° 11.683) determina que los responsables son sujetos que están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que

administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de los representados, mandantes acreedores titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de sanciones de la ley

En materia de compensaciones tributarias, es menester mencionar que el artículo 28 de la Ley N° 11.683 (t.o 1998 y sus modif.) establece que:

“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 extensiva a los responsables enumerados en el art. 6 de esta ley, conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos”

Omitiendo la accionante es el hecho de que la propia ley establece que la posibilidad de compensar es condicional y que quedará sujeta a los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos - Actual A.R.C.A., razón por la cual no puede sostener válidamente que nuestra mandante haya incurrido en un exceso reglamentario y que carezca de facultades para reglamentar el régimen de las compensaciones tributarias.

## *Poder Judicial de la Nación*

Como derivación de lo señalado y en ejercicio de las facultades contenidas en los artículos 24 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y 7 del Decreto N° 618/97, el Organismo dictó la Resolución General AFIP N° 3175/11 de fecha 29/08/11, posterior al fallo de la Corte Suprema "Rectificaciones Rivadavia", que en sus considerandos de manera expresa señala transcribiendo sus partes pertinentes.

Explica que existe una normativa específica que regula el tema en debate, el último párrafo del citado artículo 1 de la Resolución General N° 3175/11 es claro al respecto: 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 dicha resolución.

Advierte que no es cierto que ... S.R.L., actúe en carácter de responsable sustituto. Por ello, yerra cuando sostiene que es el obligado en forma directa al pago del tributo, sustituyendo al contribuyente en la relación jurídica tributaria. Es la propia ley 11.683 t.o. en 1998 que en su art. 6 inc "f" incorpora a los agentes de retención y percepción como responsables de deuda ajena.

Entiende que el agente de retención es un tercero ajeno a la relación tributaria que motiva la retención, por lo cual su obligación personal se extingue respecto del fisco, una vez cumplidos sus actos de retener y percibir e ingresar el impuesto con arreglo a las disposiciones vigentes en ese momento.

Por tanto la normativa vigente autoriza a ..... S.R.L. - en su calidad de Agente de Retención - a retener el importe respectivo al sólo efecto de su oportuno

ingreso al Fisco, sin que se adviertan circunstancias que autoricen a suponer la incorporación de dichos importes en su haber patrimonial que le permita, a su vez, compensar la obligación de ingresos con un crédito que pudiera tener contra el Fisco.

Sostiene que no puede sostenerse válidamente que el Organismo haya incurrido en un exceso reglamentario, toda vez que el propio art. 28 de la L.P.T. faculta a nuestra mandante para establecer condiciones para que resulten procedentes las compensaciones. Además, resulta de toda lógica y razonabilidad que la R.G. 3175/11 no autorice a los agentes de retención a compensar con fondos que retienen de terceros sus propias obligaciones tributarias, puesto que al actuar como meros intermediarios, tienen la obligación legal de ingresarlos al Fisco Nacional. los contribuyentes pueden efectivizar las compensaciones de los saldos susceptibles de cancelación de conformidad con la normativa vigente, a través del "Sistema de Cuentas Tributarias", circunstancia que en el presente caso, no ocurrió, toda vez que la accionante optó por solicitarlo a través de Presentaciones Digitales - tal como acredita mi parte - no estando prevista dicha situación.

Entiende que, la Resolución General D.G.I. 3384/91 - que no ha sido cuestionada por la accionante - establece que para el caso de retenciones y percepciones de impuestos a cargo del Organismo, su forma de cancelación se halla limitada por el ingreso mediante depósito bancario. Ergo, no puede realizarse por compensación.

Sintetiza que las compensaciones que la accionante pretende se le autoricen judicialmente a realizar respecto de los saldos deudores declarados en el SICORE (retenciones realizadas a partir del período 12/2023 hasta la 1ra. quincena de febrero del 2025 cf. demanda y su

## *Poder Judicial de la Nación*

ampliación) con el saldo acreedor en el Impuesto a las Ganancias de los períodos 2022 y 2023 no están alcanzadas por lo señalado por el antes citado fallo "Rectificaciones Rivadavia" ya que dichas compensaciones son posteriores al fallo y fueron solicitadas encontrándose vigente la Resolución General N° 3175/11, máxime si tampoco cuestionó la Resolución General N.° 3384/91, la cual resulta plenamente aplicable al caso de autos.

Enfatiza en que lo cierto, es que el supuesto perjuicio alegado por la accionante "...porque mantiene inmovilizado un saldo acreedor que no puede utilizar para afrontar otras obligaciones con el organismo recaudador." no se encuentra debidamente acreditado en autos. Además, hecha por tierra dicho argumento, la circunstancia que el saldo a favor en el Impuesto a las Ganancias que posee la actora por los períodos 2022/2023 pueden ser compensados de acuerdo a lo establecido por la R.G. 1658/04 y frente a la imposibilidad de utilizar dicho mecanismo, puede solicitar su devolución a través de la R.G. 2224/79.

Ofrece prueba. Formula reserva.

3) El 25/06/2025 se provee las pruebas ofrecidas.

Se incorporan lo alegatos y el 16 de septiembre de 2025 se ordena que pasen los autos a despacho para resolver, decreto que consentido y firme deja la causa en estado de dictar el presente pronunciamiento.

### **Y CONSIDERANDO:**

I) Con la presente acción meramente declarativa se pretende que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la Resolución General (A.F.I.P.) 3175/2011 (RG 3175), en tanto prohíbe a los responsables sustitutos, enunciados en el punto 2) del artículo 6° de la Ley 11.683,

la compensación de las obligaciones, limitación que se contrapone con el art. 28 de la Ley 11.683, lesionando elementales derechos y garantías reconocidos en la Constitución Nacional. En consecuencia, pide que se habilite la compensación del saldo deudor de su mandante declarados en el sistema SICORE con el saldo acreedor exteriorizado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

..... posee un saldo a favor inmovilizado del impuesto a las ganancias por la suma de \$ ....., por haber realizado anticipos y otros pagos a cuenta en excesos de lo que debía tributar. Al mismo tiempo, es sujeto obligado a actuar como agente de retención del impuesto a las ganancias (RG 830/2000 y RG 4003/2017), siendo deudor del fisco por este concepto.

Así, y como surge de las declaraciones juradas de "SICORE", en su condición de agente de retención del impuesto a las ganancias, la actora, ingresó por el periodo diciembre de 2023 la suma de \$....., por enero del 2024 la suma de \$.....y por la primera quincena de febrero de 2024 la suma de \$......

Ante el saldo a favor que posee ..... y atento a que también es sujeto obligado a actuar como agente de retención, -entiende- que es a todas luces razonable y legítimo que su mandante compense esta última obligación con el abultado saldo a favor que lleva acumulado, entendiéndose que es infundada e ilegítima, la Resolución General AFIP 3175.

Es así y siendo que se encontraba pendiente el pago de las retenciones practicadas durante la segunda quincena del mes de febrero de 2024 que surgen del sistema "SICORE"-cuyo monto asciende a la suma de \$ \$.....-

## *Poder Judicial de la Nación*

..... solicitó en los términos del art. 28 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias) la compensación de la obligación a su cargo con el aludido saldo de libre disponibilidad, lo que fue rechazado por el Sistema de Presentaciones Digitales, a través del trámite de "Procesamiento o Anulación de Compensaciones".

Despejado ello, resulta oportuno recordar que no que me encuentro obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros). Asimismo, tampoco es obligación del juzgador ponderar todas las pruebas agregadas, sino únicamente las que estime apropiadas para resolver el conflicto (conf. Fallos: 274:113; 280:320; 291:390; 310:267; 321:1776).

II) Corresponde, pronunciarme en relación a la procedencia de la acción declarativa, vía elegida por la actora.

La acción meramente declarativa de inconstitucionalidad está sujeta a los requisitos de admisibilidad que determina el artículo 322 C.P.C.C.N., por lo cual son precisos los siguientes presupuestos: a) Que exista un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica concreta, y lesión al régimen constitucional federal que afecta dicha relación jurídica discutida o incierta; b) Que el accionante tenga interés jurídico personal, real, concreto, suficientemente cierto e inmediato, en el sentido de que la falta de certeza teñida de inconstitucionalidad, le pueda producir un daño, perjuicio o lesión actual o inminente; c)

Que el demandante no disponga de otro medio legal para darle fin inmediato a la incertidumbre constitucional.

Efectuada la reseña del caso, considero que la acción declarativa resulta un medio eficaz para satisfacer el interés de la actora, esto es, para obtener certeza respecto de la aplicación o no de la normativa cuestionada que pueda producir perjuicio a la accionante, resultando en este caso la vía más apta para asegurar la tutela requerida.

La doctrina se ha manifestado a favor de un modelo de acción de inconstitucionalidad como medio para ejercer preventivamente el control de constitucionalidad, tal como lo hiciera la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos fallos -322:1616; 315:2957; 322:1251; 322:4192; entre otros- (Bidart Campos, Germán: *"La acción declarativa de certeza y el control de constitucionalidad"*, LL. T: 154, pág. 517; y en *"Derecho Procesal Constitucional"* Editorial Universidad, varios autores, cap. X *"La acción de inconstitucionalidad"* por Maximiliano Toricelli, pág. 265 y ss.).

En el último pronunciamiento citado, el Alto Tribunal acudió a lo que ya había señalado en el fallo 311:810, sentando el siguiente criterio: *"... la solicitud de la actora no tiene carácter meramente consultivo ni importa una indagación meramente especulativa, sino que responde a un "caso" y busca precaver los efectos de actos en ciernes - a los que se atribuye ilegitimidad- y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto, extremos que aconsejan subsumir la cuestión por la vía prevista en el art. 322 del Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación (arg. Fallos 311:810)"*, extremos que se dan -a mi criterio- en el caso bajo análisis.

En cuanto a la existencia de otro remedio judicial, corresponde aceptar la tesis de que no existió otro re-

## *Poder Judicial de la Nación*

medio procesal más idóneo para proteger el derecho que se dijo conculcado en la demanda por la normativa impugnada, mediante la cual, la actora pretende obtener la inaplicabilidad y/o la declaración de inconstitucionalidad la Resolución General 3175/2011.

En ese sentido ha resuelto la Sala "B" de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario en el Expte Nro. FRO 12086793/2010/CA1 "Litoral Gas S.A. c/ A.F.I.P. s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad", y la Sala "B" de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba cuando expresó que: *"En relación al agravio relativo a la vía intentada, entiendo que corresponde su rechazo. Adviértase que en los presentes existe un verdadero estado de incertidumbre de la actora, respecto a si resulta aplicable a la situación de autos la normativa del ajuste por inflación. Se vislumbra que no se trata de un planteo meramente consultivo, sino que pretende clarificar el modo en que debe cumplimentar con sus obligaciones fiscales (autos caratulados "Sanatorio Allende SA c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Contencioso Administrativo - Varios", Expte. N° FCB 21200025/2011/CA1).*

Por otra parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha aceptado la concurrencia de la acción declarativa cuando se trata, como en el presente caso, de una acción de inconstitucionalidad, habiendo entendido que este tipo de procesos tiene un radio de acción propio, con objetivos específicos, que no se confunden con pretensiones de otra índole (Fallos citados en la obra antes referida de "Torricelli", pág. 284). En definitiva, considero que la cuestión planteada por la accionante, pretendiendo evitar las consecuencias patrimoniales derivadas de actos que tachó de

ilegítimos y contrarios a la Constitución Nacional constituye, en los términos del Máximo Tribunal, un "caso" que por su naturaleza, alcance y eventual lesión procede subsumirlo en la vía prevista en el art. 322 del C.P.C.C.N., tal como lo entendió la actora al incoar la presente acción.

Finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación al pronunciarse en los autos "C.S.J. 62/2010 (46-E) ORIGINARIO Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad", de fecha 29/04/2015, entendió que la acción declarativa es la vía idónea para suscitar la intervención de ese Tribunal, pues no se trataba de dar solución a una hipótesis abstracta sobre los efectos de aplicación de una Ley tributaria, sino "... fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en el conflicto ..." (Fallos: 311:421; 318:30; 323:1206; 327:1034, y CSJ 481/2003 (39-a) "Argenova S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ Acción Declarativa", sentencia del 14 de diciembre de 2010).

Por ello, teniendo en cuenta las articulaciones de la demanda y de la contestación, las normas constitucionales, legales y procesales aplicables, y sin olvidar el criterio amplio de admisión que tiñe este instituto (conforme C.N.CIV., Sala D, LL, 153-435, 30.990-S, 15-1972-469- y ED, 43-713); concluyo que la presente acción resulta formalmente el marco adecuado para instrumentar el debate de autos.

III) Corresponde, ahora analizar la normativa aplicable.

Los tributos y sus accesorios son obligaciones legales con fundamento en el poder tributario que la Constitución otorga -en este caso- a la Nación (conf. arts. 4 y 17 de la C.N.). Es la Ley fiscal la que regula tanto las

## *Poder Judicial de la Nación*

consecuencias de la falta de tributación, como su reverso, es decir las que se derivan del pago indebido.

En el caso, no se encuentra controvertido el saldo de los montos a compensar; la cuestión a resolver, versa sobre la validez constitucional de la prohibición que establece la RG 3175/2011 a los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y a los responsables sustitutos de efectuar pagos por compensación.

El régimen general de compensaciones se encuentra normado en el art. 28 de la Ley 11.683, que prevé compensar las deudas del contribuyente, con saldos acreedores de que tuviera con relación a cualquier gravamen o multa regulados por esa Ley de procedimiento tributario.

Específicamente el art. 28 establece que La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS 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 ADMINISTRACION 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 art. 6 - Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Establece que están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta Ley:

1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables: a) El cónyuge que percibe y dispone de todas las rentas propias del otro. b) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y personas de apoyo de las personas con capacidad restringida, en este último caso cuando sus funciones comprendan el cumplimiento de obligaciones tributarias. c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos. d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 5°. e) Los administradores de patrimonios -incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión-, 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. f) Los agentes de retención y los de percepción de los tributos. 2. *Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijan para tales responsables en las Leyes respectivas.*

Por su parte, la Resolución General dispone que "Los contribuyentes o responsables mencionados en el Artículo 5° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus

## *Poder Judicial de la Nación*

*modificaciones, podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales –determinadas y exigibles– con saldos a su favor aun cuando éstos correspondan a distintos impuestos, 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 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, y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate. 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.”*

A ello resulta ineludible considerar lo sostenido por la procuradora Fiscal, Laura Mercedes Monti, en el marco de la causa CAF 12486/2015/CS1-CS2. CRESUD SA COMERCIAL INMOBILIARIA FINANCIERA Y AGROPECUARIA C/ EN - A.F.I.P. - DGI s/ Dirección General Impositiva, donde, luego de revisar la RG 3175 a la luz de la doctrina señalada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Rectificaciones Rivadavia S.A.”, postuló su inconstitucionalidad por haber excedido el organismo recaudador sus facultades reglamentarias.

De esta manera dictaminó que *“Ciertamente 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 (A.F.I.P.) 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. 6º, 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...*

*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 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 ccdtes. de la Ley 11.683 (Fallos: 304:1833 y 1848; 305:287; 308:1950; 312:1239; 324:1848 y 334:875)."*

IV) El análisis precedente me lleva a colegir que

## *Poder Judicial de la Nación*

la compensación no está sujeta a una facultad discrecional de la entidad demandada, procede a solicitud de parte - requiriéndose una expresa manifestación en ese sentido-, y en tanto se den los recaudos legales, al contribuyente le asiste el derecho subjetivo de reclamar la compensación para extinguir su obligación y ésta debe acordarse cuando concurren los presupuestos que fija la Ley 11.683 y su reglamentación (conf. este Tribunal, 13/3/2012 "Maltería Pampa SA c/A.F.I.P."; confirmada por la Sala IV el 25/9/2012); es decir que la negativa del Fisco sólo podrá fundarse en la inexistencia o en la ilegitimidad del saldo a compensar.

En el caso, el Fisco sostiene que "No puede soslayarse, que la contribuyente en sede administrativa realizó numerosas Presentaciones Digitales (PD) a los fines de solicitar la compensación de los saldos deudores declarados en el SICORE con el saldo de libre disponibilidad en el Impuesto a las Ganancias pf. 2022 y 2023, que en caso de denegatoria, el acto administrativo es recurrible a través del recurso previsto en el art. 74 del Decreto N° 1397/79, cuya resolución luego es impugnabile judicialmente por la vía del art. 23 de la L.P.A."...

"...NO ES CIERTO que ..... S.R.L., ACTÚE EN CARÁCTER DE RESPONSABLE SUSTITUTO. Por ello, yerra cuando sostiene que es el obligado en forma directa al pago del tributo, sustituyendo al contribuyente en la relación jurídica tributaria. ES LA PROPIA LEY 11.683 T.O. EN 1998 QUE EN SU ART. 6 INC "F" INCORPORA A LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN COMO RESPONSABLES DE DEUDA AJENA."...

"...la normativa vigente autoriza a ..... S.R.L. - en su calidad de Agente de Retención - a retener el importe respectivo al sólo efecto de su oportuno ingreso al Fisco,

sin que se adviertan circunstancias que autoricen a suponer la incorporación de dichos importes en su haber patrimonial que le permita, a su vez, compensar la obligación de ingresos con un crédito que pudiera tener contra el Fisco."

De las constancias de autos, surge a través de todas las ampliaciones cautelares resulta la existencia de un saldo favorable a la empresa accionante, que puede ser compensado, verificándose en ambos la 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. Además de que ..... reviste el doble carácter de titular de un saldo acreedor—como contribuyente del impuesto a las ganancias— y titular de un saldo deudor de la obligación tributaria cuya cancelación pretende —como agente de retención responsable por sus obligaciones declaradas mediante SICORE—.

En definitiva y tal como surge en el fallo antes citado, destaco lo expresado por en cuanto sostuvo que *"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*

## *Poder Judicial de la Nación*

*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 ..."*

De allí puede inferirse que el saldo acreedor pertenece a ..... como contribuyente en el impuesto a las ganancias y el deudor también le pertenece, como como agente de retención responsable por sus obligaciones declaradas mediante Sicore. Como consecuencia de ello, se verifica la requerida identidad entre los sujetos tributarios; es decir que ..... es el titular pasivo de la deuda impositiva y, a la vez, el titular activo de un crédito contra el fisco.

Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar a la demanda interpuesta y declarar la inaplicabilidad de la resolución general n° 3175/2011 en las presentes actuaciones habilitando la compensación peticionada.

V) En relación a las costas, éstas habrán de imponerse a la demandada vencida (art. 68 del C.P.C.C.N).

En relación a los honorarios, habiendo efectuado un análisis del valor, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada, su complejidad, la responsabilidad que pudiera en su caso derivar para el profesional, el resultado obtenido, y la trascendencia de la cuestión en debate y las pautas establecidas en los arts. 16, 19, 29, 37, 51, 54 y concordantes de la Ley 27.423, estimo justo, razonable y fundado regular los honorarios del ....., equivalente a.....UNIDAD DE MEDIDA ARANCELARIA (UMA) por su actuación en los presentes. En

relación a los letrados de las partes demandadas, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el art. 2 de la Ley 27.423.

Fíjese en diez (10) días el plazo de pago de los mismos, desde la notificación del auto regulatorio (art. 54 de la Ley 27.423). En caso de mora se aplicará en concepto de interés la Tasa Pasiva Promedio -Capitalizada- del B.C.R.A. (del Comunicado A 14290, elaborado por el B.C.R.A. para uso de la Justicia), y una vez que fueren percibidos los honorarios, el Profesional deberá acreditar en la causa el pago del "aporte a cargo de los profesionales del 7% y la contribución del 13% a cargo del obligado al pago", calculado sobre la suma regulada en concepto de honorarios (cfr. art. 4 incs. "d" y "e" de la Ley 10.727).

**En su mérito,**

**RESUELVO:**

1) Hacer lugar a la demanda interpuesta por ..... S.R.L. y declarar la inaplicabilidad de la resolución general n° 3175/2011 en las presentes actuaciones habilitando la compensación peticionada. 2) Imponer las costas a la demandada vencida (art. 68 del C.P.C.C.N.). 3) Regular los honorarios del ....., equivalente a ..... UNIDAD DE MEDIDA ARANCELARIA (UMA) por su actuación en los presentes. Insértese y hágase saber.

Notifíquese por Secretaría a las partes y al Sr. Representante del Ministerio Público Fiscal.