Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

- I -

A fs. 179/184, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en lo que ahora interesa, revocó la sentencia de la instancia anterior y, en consecuencia, ratificó la obligación de la actora de ingresar las percepciones del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias establecidas por las resoluciones generales (DGI) 3.431/91 y 3.453/92, respectivamente, exigidas por la AFIP.

Relató que, por medio de la resolución (DEPLA) 2.590/06, el organismo recaudador había condenado a la actora al pago de una multa, en los términos del art. 970 del Código Aduanero, por no haber regularizado, dentro del término concedido, la mercadería introducida al país mediante el despacho de importación temporal 9 00 14 6 3 V. Asimismo, le formuló cargo por las percepciones del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado devengadas por esa circunstancia.

Indicó que el contribuyente no esgrimió razones suficientes para apartarse del criterio sentado en Fallos: 308:442, que, en su opinión, obliga al agente a practicar la retención o percepción aun cuando haya culminado el período fiscal al cual se refiere.

Añadió, a nivel general, que no advierte que la intervención de la Aduana en estas situaciones haya sido prevista exclusivamente con el fin de anticipar el tributo, soslayando razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria. Por otra parte, y a nivel particular, subrayó que el

recurrente tampoco acreditó el perjuicio concreto que le causaría la percepción en su corriente situación fiscal.

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 187/203, que fue concedido a fs. 217/218 en cuanto se cuestionó la interpretación y el alcance de normas de carácter federal y desestimado en lo relativo a la arbitrariedad y a la gravedad institucional invocadas.

Explicó que las percepciones del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado establecidas por las resoluciones generales (DGI) 3.431/91 y 3.453/92 constituyen un anticipo del tributo que habrá de generarse, en el caso del impuesto al valor agregado, al momento en que las mercaderías importadas sean comercializadas en el mercado interno y, respecto del impuesto a las ganancias, al cierre del período anual del gravamen, cuando el contribuyente obtenga una renta alcanzada por esta gabela.

Manifestó que, por ello, las resoluciones generales (DGI) 3.431/91 y 3.453/92 especifican que el pago a cuenta que ellas establecen podrá tomarse como impuesto ingresado en el período fiscal en el que se generó la obligación y -con cita de lo sostenido en el dictamen (DAT) 88/96- afirmó que, una vez vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables, el Fisco carece de facultades para reclamar el monto de las percepciones, puesto que, a partir de ese momento, se genera una nueva obligación, cual es el ingreso del saldo de impuesto emergente de las declaraciones juradas.

- III -

Considero que el recurso extraordinario deducido resulta formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales -leyes 20.628 y 23.349, resoluciones generales (DGI) 3.431/91 y 3.453/92- y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

- IV -

Como ya sostuve en el punto V de mi dictamen del 5 de julio de 2010, en la causa V.312, L.XLV, "*Volkswagen Argentina S.A. (TF 22.179.A) c/ DGA*", cuyos términos V.E. compartió e hizo suyos en su sentencia del 23 de agosto de 2011, las percepciones establecidas por los reglamentos aquí estudiados no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación.

En efecto, por un lado, la referida al impuesto a las ganancias de la ley 20.628 constituye una forma de anticipar la futura -y eventual- gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas netas obtenidas y sujetas a dicho gravamen (arg. arts. 1° y cc. de la ley mencionada).

Y, por otro lado, la percepción de la resolución general 3.431 (y sus normas modificatorias) está relacionada con un adelanto del IVA que deberá tributar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que -luego de su despacho a plaza- serán objeto de comercialización en el mercado interno (arg. arts. 1°, 2° y cc., y 2° párrafo de sus considerandos).

Por ello, pienso que asiste razón al recurrente cuando señala que, a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los tributos aquí involucrados, el Fisco perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Es que, al igual que los denominados anticipos impositivos, observo que estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.239) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998); su cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto del impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de *"obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento, y su cobro puede perseguirse por igual vía que el impuesto de base"* (Fallos: 285:177).

En sintonía con lo expuesto, forzoso es colegir que, al vencer el término para presentar la declaración jurada del tributo, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que éstas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación tributaria resultante del período fiscal.

Vista la situación desde otro ángulo, en el supuesto de haberse percibido el tributo en mayor medida que la deuda que surge de la declaración jurada del período, se origina el derecho del contribuyente a repetir el impuesto en exceso

conforme el resultado de su balance impositivo, y no de las sumas pagadas en demasía en concepto de percepciones (arg. Fallos: 306:1970).

A mayor abundamiento, cabe advertir que la situación de base aquí discutida difiere de la tratada en Fallos: 308:442 -precedente el cual hace mérito la sentencia apelada-, toda vez que allí se estudió lo relativo a un agente de retención del tributo, mientras que la aquí actora es el contribuyente.

- V -

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

Buenos Aires, 21 de diciembre de 2016.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación