

Reflexiones en torno al régimen de percepción creado por la RG 4815

Benites, Manuel M.

Martín Quirán, Germán

I. Introducción.— II. La RG 4815. Contenido normativo.— III. ¿Es competente la AFIP para establecer el régimen de percepción de la RG 4815?— IV. Inconstitucionalidad de la RG 4815.— V. El mecanismo de devolución de las "percepciones" — VI. Conclusión y reflexiones finales.

I. Introducción

En la presente colaboración nos proponemos hacer un breve análisis de la Resolución General (AFIP) Nro. 4815/2020 (en adelante, la "RG 4815"), de la competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante la "AFIP") para su dictado y las objeciones constitucionales que plantea desde el punto de vista del principio de legalidad en materia tributaria y capacidad contributiva para los sujetos alcanzados.

Finalizaremos con una breve reflexión en torno a la importancia de la rapidez en la resolución judicial de en el eventual cuestionamiento de normas como la aquí analizada.

II. La RG 4815. Contenido normativo

Mediante la RG 4815/2020 (B.O. 16/9/2020), la AFIP estableció un régimen de percepción aplicable a las operaciones y sujetos alcanzados por el Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria ("Impuesto PAIS") creado por el art. 35, siguientes y ccds., de la ley 27.541; con el objetivo de adelantar el ingreso de las obligaciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias (en adelante el "IG") o al Impuesto sobre Bienes Personales (en adelante "BP") (conf. consid. octavo de la RG 4815).

La percepción aplica sobre las operaciones indicadas en el art. 35 de la ley 27.541 (art. 1), y los sujetos obligados a actuar como agentes de percepción son los enumerados en el art. 37 de dicha ley (art. 2 RG 4815). Los sujetos pasivos de la retención también coinciden con los indicados para el impuesto PAIS —determinados en el art. 36 de la ley 27.541 (art. 3)—, que revistan la condición de residentes en el país (1); y la percepción deberá practicarse en las mismas oportunidades indicadas en el art. 38 de la ley 27.541 (conf. art. 4 RG 4815).

Por otra parte, el último párrafo del art. 4 de la RG 4815 dispone que no es aplicable al régimen el certificado de exclusión a que se refiere la Resolución General Nro. 830, sus modificatorias y complementarias (2).

La percepción es del 35% sobre los importes que se detallan en el art. 39 de la ley 27.541, modificatorias y complementarias para el Impuesto PAIS; tendrá para los sujetos alcanzados el carácter de impuesto ingresado; y podrá ser computada en la declaración jurada anual del IG, o en su caso, de BP, correspondientes al período fiscal en el que fueron practicadas. Asimismo, el último párrafo del art. 6 prevé que cuando las percepciones sufridas generen saldo a favor en el gravamen, éste tendrá el carácter de ingreso directo y podrá ser aplicado para la cancelación de otras obligaciones impositivas, en los términos de la Resolución General (AFIP) 1658.

Por último, el art. 7 prevé que los sujetos a quienes se hubieren practicado las percepciones en cuestión, que no sean contribuyentes del IG, o en su caso, de BP, y que, consecuentemente, se encuentren imposibilitados de computar las aludidas percepciones, podrán solicitar la devolución de lo percibido una vez finalizado el año calendario en el que se efectuó la percepción. Los arts. 8 y 9 prevén los requisitos administrativos que han de seguirse para solicitar dicha devolución, y las vías recursivas en caso de rechazo (art. 74 el dec. 1397/79 y sus modificaciones).

III. ¿Es competente la AFIP para establecer el régimen de percepción de la RG 4815?

En primer lugar, cabe señalar que la RG 4815 es un acto administrativo de alcance general, y como tal, está sujeto a las disposiciones de la Ley Nro. 19.549 de Procedimientos Administrativos (en adelante la "LPA").

Según el art. 3° de esa ley la competencia del órgano administrativo será la que resulte, según los casos, de la CN, de las leyes y de los reglamentos dictados en su consecuencia. Tratándose de materia impositiva, la única fuente de competencia es la ley (conf. art. 18 y 19 y 75, inc. 22, 76, 99 inc. 3 de la CN).

En consonancia con lo anterior, el art. 7, inciso a) de la LPA establece, entre los requisitos esenciales del acto administrativo, el "Ser dictado por autoridad competente", y el art. 14, inciso b) fulmina con la nulidad absoluta e insanable al acto administrativo que "...fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último caso, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas...".

La RG 4815 cita como fuente de competencia al art. 22 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, al art. 42 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, y al art. 7° del decreto 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios; pero ninguna de estas normas le otorga competencia para establecer un régimen de percepción del impuesto a las ganancias, y mucho menos sobre el hecho imponible, base imponible y sujetos alcanzados establecidos para otro impuesto (el impuesto PAIS).

En efecto, el art. 22 de la ley 11.683 (T.O. en 1998 y sus modificaciones, en adelante la "LPT") exige una doble condición para que proceda la retención o percepción de un impuesto: (i) que así lo establezcan las leyes impositivas de cada uno de los tributos, y (ii) que lo disponga la AFIP. Es decir que se exige una autorización legislativa específica para que la AFIP pueda establecer un régimen de percepción. Lejos de ser dos supuestos distintos en los cuales puede establecerse un régimen de percepción, se trata de un único y mismo caso, que exige que la ley específica del tributo prevea ese método de recaudación en la fuente, y además que la AFIP disponga qué personas y en qué casos intervendrán como tales. De allí que, en ausencia de autorización legislativa específica, el organismo fiscal carece de facultades para imponer obligaciones de este tipo.

Esta exigencia es coherente con el principio de legalidad que rige la materia y que comprende a la designación de agentes de retención o percepción, conf. lo ha establecido la doctrina especializada y la jurisprudencia de la CS. Al respecto, el Dr. José Osvaldo Casás dice que "En nuestro concepto, los anticipos, al igual que las retenciones y percepciones, en tanto estén explícitamente contempladas en la ley, pueden ser implementados por la Administración tributaria, ello, claro está, a condición de que tal instrumentación se ejercite razonablemente... (3)" El destacado es propio.

Por otra parte, el art. 42 de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que "[l]a percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS." (El destacado nos pertenece). Este artículo sólo autoriza a la AFIP a establecer regímenes de retención, no de percepción.

La norma transcrita es de suma importancia para la cuestión, ya que se trata de una ley especial, frente al carácter de ley general que reviste el art. 22 de la LPT. De allí que, si se interpretara que este último contiene una delegación en la AFIP para establecer regímenes de percepción sin necesidad de una ley autorizante, el art. 42, con especial referencia al impuesto a las ganancias, la priva definitivamente de esa facultad.

Por su parte, el art. 7 del Dec. 618/97 tampoco habilita a la AFIP para crear regímenes de percepción, sino que dicha atribución debe provenir con relación a cada tributo de una norma legal que así lo autorice.

En este punto es importante destacar que la mayoría de la doctrina y la AFIP admiten la distinción entre las figuras del agente de retención y del agente de percepción. Así, el dictamen 24/79 (DGI) dijo que: "El agente de retención es quien por ser deudor, o por ejercer una función pública, una actividad, un oficio o una profesión, se encuentra en contacto con una suma de dinero que, en principio, correspondería al contribuyente y, consecuentemente, puede computar la parte de ella que corresponde al fisco, en concepto de tributo, ingresándola a la orden de ese acreedor. El agente de percepción, por su profesión, oficio o actividad, se halla en situación de recibir del contribuyente una suma de dinero a cuyo monto originario debe adicionársele el tributo que luego ingresará al fisco".

Se concluye entonces que ninguna de las normas que la AFIP cita le confiere competencia para establecer la percepción del Impuesto a las Ganancias aquí analizada.

Confirma esta interpretación el hecho que la ley 11.683 (T.O. 1968) fue expresamente modificada en su momento por la ley 20.024 (4) para incorporar la figura del agente de percepción. Si bien la figura del agente de retención ya estaba prevista en la ley 11.683, el Congreso consideró pertinente sancionar la ley 20.024 para incorporar la figura del agente de percepción en el entonces punto 6) del art. 16 de la ley 11.683 y en el entonces art. 18, punto 3), lo cual demuestra la distinción efectuada por el derecho positivo entre ambas categorías. De no existir diferencia entre ambas, la modificación introducida por la ley 20.024 no tendría ninguna razón de ser, y dicha norma carecería en este aspecto de todo sentido (5).

A su vez, en aquellos casos en los cuales la ley quiso introducir la figura del agente de percepción, lo hizo en forma expresa. Así, la ley de Impuesto al Valor Agregado (art. 27, último párrafo (6)) o la ley 23.966 que crea el Impuesto sobre los Bienes Personales (art. 28) (7). No obstante ello, el art. 42 de la LIG sólo prevé la figura del agente de retención, y excluye deliberadamente la del agente de percepción.

Por otra parte, la ley de Impuesto a las Ganancias 20.628 fue dictada con posterioridad a la ley 20.024, con lo cual, al momento de su sanción ya existían normativamente ambas categorías legalmente diferenciadas (agentes de retención y agentes de percepción). Sin embargo, la ley de Impuesto a las Ganancias sólo se refiere a los agentes de retención. Por lo tanto, la omisión legal sobre los agentes de percepción no fue un olvido del legislador, sino una distinción deliberada de su parte, que quiso autorizar solamente la retención en la fuente como método de recaudación, excluyendo la percepción.

Por último, no debe obviarse que la retención que autoriza la ley de Impuesto a las Ganancias es "en la fuente", es decir dónde y en el momento en que se obtienen las ganancias. En consecuencia, es lógico que sólo se admitan regímenes de retención, y no de percepción, en la medida que en la retención, es el contribuyente quien recibe un importe dinerario. Ello se corresponde con la mecánica general del impuesto, y se vincula con su hecho imponible, que consiste, precisamente, en la obtención de ganancias, las que se materializan con el ingreso de bienes al patrimonio del contribuyente. Por este motivo, las retenciones se aplican sobre los sueldos, honorarios, precio de la venta o enajenación de bienes, intereses, etc.

Para que un régimen de percepción de un tributo sea válido, también debe vincularse con la realización del hecho imponible por parte del sujeto pasible de la misma. En este sentido, la doctrina ha dicho que "En el caso de la percepción en la fuente, el agente, además de recibir el pago por la operación de venta de bienes o prestación de servicios, debe percibir una suma del adquirente, locatario de obra o receptor del servicio, en concepto del impuesto a cargo de éstos. Dicha percepción constituye un anticipo del impuesto que se devengará en el futuro, cuando el adquirente enajene el bien adquirido en el mismo estado, o luego de someterlo a un proceso de transformación. Aquí la ley presupone la continuidad del proceso productivo, o de comercialización, y exige el pago de un anticipo por vía de percepción"(8).

Pero en el caso bajo análisis la situación es distinta, en especial respecto de las personas físicas y sucesiones indivisas, para las cuales la mayoría de los pagos sujetos a la percepción no guardan relación alguna con la realización del hecho imponible del Impuesto a las Ganancias o del Impuesto sobre los Bienes Personales. Ello queda en evidencia por el sólo hecho de que los casos objeto de percepción se vinculan directamente con los hechos imponibles del impuesto PAIS, y no con los de aquellos impuestos. En efecto, la adquisición de pasajes para viajar al exterior, o el pago de consumos efectuados con tarjetas de crédito fuera del país, o el pago de servicios prestados por no residentes, nada tienen que ver con la actividad o bienes que constituyen las fuentes

de ganancias de estos sujetos. Por lo tanto, jamás puede configurarse aquello de que se perciba "en la fuente", como lo previó la LIG para la retención. Esos egresos están totalmente desvinculados de la fuente de sus ganancias del contribuyente, que podrían ser rentas, salarios, honorarios o cualquier otra, y sobre la cual seguramente fue pasible de retenciones a cuenta. Pero la forma en que decide gastar o invertir el producto de su actividad, es un hecho totalmente ajeno y desvinculado de la fuente, y ocurre en un momento posterior a que la misma actuó produciendo la ganancia (9).

IV. Inconstitucionalidad de la RG 4815

IV.1. El principio de legalidad en materia tributaria y la capacidad contributiva

La causa y medida de todos los impuestos es la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, la aptitud del sujeto para contribuir a los gastos del Estado (10). El principio de capacidad contributiva comporta un presupuesto indispensable que da sustento al ejercicio del poder tributario dentro de la CN (en adelante, la "CN") y es un requisito inexcusable de validez de todo gravamen (11). A tal efecto, la ley establece los hechos imposables de cada impuesto que considera reveladores de dicha capacidad contributiva, y determina quiénes quedan alcanzados por cada impuesto y en qué medida, al fijar los sujetos pasivos, la base imponible y la alícuota correspondiente en cada caso (conf. art. 4, 17, 52, 75, inc. 1 y 2, 76, 99 inc. 3 de la CN) (12).

Dentro de ese límite infranqueable fijado por el Congreso, la ley de cada impuesto delega en la AFIP la facultad de reglamentar el modo de ingreso, fijando los distintos regímenes de recaudación de cada tributo. Así, la ley puede autorizar pagos a cuenta tales como anticipos, retenciones, percepciones, etc., pero siempre dentro de los límites de la cuantía del tributo fijada por la ley, y para los sujetos que sean contribuyentes de cada impuesto, siempre según la ley.

En contra de lo anterior, la RG 4815 establece un régimen de percepción para todas las personas humanas, que funciona en los hechos como una sobretasa del impuesto para una Argentina inclusiva y solidaria establecido por la ley 27.541 (en adelante "Impuesto PAIS"); un tipo de cambio diferencial para determinadas operaciones; o bien como un incremento ilegal de la carga tributaria prevista por las leyes del Impuesto a las Ganancias o sobre los Bienes Personales (13), sin que exista ley alguna que la habilite.

IV.2. La percepción es una sobretasa del impuesto PAIS

Tal como surge de la breve descripción realizada en el acápite II del presente, la percepción establecida por la RG 4815 aplica sobre los mismos sujetos, hechos imposables y base imponible que la establecida por los arts. 35, 36, 37, 38 y 39 de la ley 27.541. También son los mismos los sujetos que deben actuar como agentes de percepción.

En ese sentido, y sin perjuicio del nombre que la AFIP pretenda darle, lo cierto es que en los hechos la percepción aquí analizada funciona como un adicional del 35% sobre los mismos sujetos, hechos, base imponible y transacciones que aquellas establecidas por la ley 27.541.

La absoluta identidad entre el impuesto PAIS y el supuesto régimen de percepción establecido en la RG 4815 es reconocida en su considerando octavo, en cuanto expresa "Que razones de administración tributaria y de equidad tornan aconsejable implementar, respecto de las operaciones alcanzadas por dicho gravamen, un régimen destinado a adelantar el ingreso de las obligaciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias o al Impuesto sobre los Bienes Personales, según corresponda." El destacado nos pertenece.

Por su parte, en el considerando quinto la RG 4815 expresamente reconoce que su objetivo es gravar una supuesta capacidad contributiva de "aquellos que pueden acceder a la compra de divisas en moneda extranjera o realizar determinados gastos en dicha moneda, lo cual constituye un indicador de capacidad contributiva". Ello despeja cualquier duda que pudiera haber respecto de su finalidad tendiente a incrementar la carga tributaria de los contribuyentes del Impuesto PAIS. Desde otra perspectiva, se trata de un gravamen al ahorro de hasta U\$S 200 mensuales que pueden hacer las personas físicas.

En ese sentido, la Corte tiene dicho que "(...) la denominación dada al gravamen no es suficiente para definir el carácter de éste, pues a tal efecto y para establecer su conformidad con la CN, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera como incide el impuesto, por cuanto de otro modo podrían fácilmente burlarse los propósitos de aquella..."(14).

Ahora bien, no es la AFIP el órgano constitucionalmente investido con la facultad de determinar los hechos imposables reveladores de capacidad contributiva y gravarlos. Esa potestad está exclusivamente reservada por la CN al Congreso, quien ya la ejerció mediante el establecimiento del impuesto PAIS, y ya fijó, hace pocos meses, la alícuota y base imponible de dicho impuesto. En consecuencia, no puede la AFIP incrementar con una simple resolución general la alícuota que el legislador fijó en el 30%, y elevarla a más del doble.

Una cuestión similar ya fue analizada por la CS en Fallos 294:152 (15), en el que se analizó la constitucionalidad de la circular RC 539 del Banco Central de la República Argentina. Dicha circular había impuesto la obligación a los titulares de pasajes aéreos de abonar la diferencia en pesos resultante entre el tipo de cambio aplicado en la oportunidad de su emisión y pago y el que rija dentro de los cinco días hábiles anteriores a la fecha de iniciación del viaje en el mercado financiero de cambios.

Sobre el particular, la Corte admitió la acción de amparo (16) y resolvió que "(...) la circular 539 del Banco Central primordialmente afecta el derecho constitucional de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino —art. 14 de la CN— al imponer, a quienes han dispuesto ejercerlo adquiriendo un pasaje al exterior, al pago de diferencias cambiarias que actuarían al modo de un impuesto al tránsito de las personas (17)".

"Que además tal obligación tributaria, al no derivar de norma legalmente sancionada, afecta el principio del art. 17 de la CN según la cual 'sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º y que se plasma en el aforismo 'nullum tributum sine lege', rector de toda política tributaria."

Asimismo, siguió diciendo la Corte que "es claro que el órgano del cual emanó la circular cuestionada ha excedido los límites de su competencia en forma absoluta, al invadir la esfera propia del Poder Legislativo, único habilitado constitucionalmente para reglamentar el ejercicio de los derechos que reconoce el art. 14 y crear tributos que se requieran para satisfacer las necesidades públicas, circunstancia ésta que invalida de modo objetivamente constatable el acto administrativo recurrido (art. 14, inc. b) del decreto ley 19.549/72)."

En consecuencia, la Corte resolvió hacer lugar al amparo y anular la circular RG 539 del Banco Central de la República Argentina.

Las consideraciones efectuadas por la Corte Suprema en dicho precedente son de directa aplicación a la RG 4815 aquí analizada, y en lo que corresponde, al Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria creado por la ley 27.541. Ello por cuanto no corresponde a la AFIP establecer sobretasas del impuesto PAIS ni pretender recaudar el Impuesto a las Ganancias o sobre los Bienes Personales sobre erogaciones que nada tienen que ver con el hecho imponible de esos tributos. Adviértase, por su parte, que la RG 4815 incluso alcanza a más supuestos que la RC 539 declarada nula en el fallo de la Corte, ya que abarca también a los supuestos de (i) adquisición de billetes y divisas en moneda extranjera; (ii) operaciones de cambio destinadas al pago de adquisición de bienes o prestaciones y locaciones de servicios efectuadas en el exterior que se cancelen mediante tarjetas de crédito, débito o compra emitidas en Argentina; (iii) cambio de divisas efectuado por entidades financieras destinadas al pago, por cuenta y orden del contratante residente en Argentina, de servicios prestados por sujetos no residentes; (iv) adquisición de servicios en el exterior a través de agencias de viajes y turismo; y (v) adquisición de servicios de transporte de pasajeros con destino fuera del país.

IV.3. La percepción fijada por la RG 4815 tiene una clara finalidad cambiaria

Tal como surge de la identidad existente entre el supuesto régimen de percepción creado por la RG 4815 y el impuesto PAIS reseñada en el acápite anterior, la finalidad buscada por la AFIP a través de la RG 4815 es desalentar el acceso al mercado cambiario por parte de los sujetos incididos en cada caso, al encarecer el costo de las operaciones gravadas.

En ese sentido, el claro objetivo intentado por la AFIP es equiparar —o al menos aproximar— el precio de la moneda extranjera para las operaciones alcanzadas por la percepción al tipo de cambio que resulta de la operatoria en los mercados financieros, aparentemente tomados como referencia, que permiten acceder a divisas extranjeras pero a valores más altos que el cambio oficial (v.gr. el arbitraje entre bonos que cotizan en bolsa denominados en pesos y en dólares —dólar "MEP"—, ya sea en el país o en el exterior —"contado con liquidación"—, etc.).

Ahora bien, ninguna norma legal le asigna a la AFIP competencias para intervenir en el mercado de cambios y fijar o modificar el tipo de cambio vigente establecido por el Banco Central de la República Argentina ("BCRA"), ni establecer sobrecostos o tipos de cambio diferenciales para determinadas operaciones. Por el contrario, la competencia en materia cambiaria fue asignada por el Congreso Nacional (en ejercicio del art. 75, inc. 6 y 11 de la CN) al BCRA (ley 20.539, sustituido por ley 24.144 y sus modificaciones, y ley 19.359 y sus modificaciones).

En ese sentido, el dec. 618/97, de creación y organización de la AFIP, prevé que dicho Organismo sea el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación, aplicando las normas legales correspondientes. A tal efecto, la AFIP tiene facultades para la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas; el control del tráfico internacional de mercaderías; la clasificación y valoración de mercaderías; y las demás funciones que surjan de su misión y las necesarias para su administración interna (art. 3 del dec. 618/97). Asimismo, tiene las facultades de reglamentación previstas en el art. 7 del referido decreto en las materias en las que las leyes la autorizan a reglamentar la situación de responsables y terceros con la AFIP; y las facultades de interpretación previstas en el art. 8 del dec. 618/97.

En otras palabras, la AFIP sólo tiene competencia para fiscalizar y recaudar los tributos internos o al comercio exterior fijados por el Congreso de la Nación.

Por otra parte, y si bien los impuestos pueden contar con una finalidad extrafiscal y actuar como instrumentos de regulación económica (18), dicha finalidad no les quita su naturaleza tributaria, y en consecuencia, tampoco los exime del cumplimiento con el principio de legalidad (19). Ello en razón de que la AFIP no es el órgano encargado de establecer cargas tributarias con finalidades extrafiscales. Esta competencia corresponde de manera exclusiva al Congreso.

Paradójicamente, se da aquí el supuesto inverso al caso jurisprudencial citado en el acápite anterior. Allí, el BCRA invadía competencias tributarias al fijar una diferencia cambiaria que debían pagar los titulares de pasajes aéreos con destino al exterior. Aquí, la AFIP establece un tributo adicional que funciona en los hechos como un tipo de cambio diferencial para quienes realicen las operaciones gravadas con el Impuesto PAIS. Ambos supuestos también coinciden en que en ninguno de los dos casos el tributo fue fijado por la única autoridad competente según la CN a tal efecto, que es el Congreso Nacional (20).

La fijación de importes tributarios para corregir desviaciones cambiarias ya ha sido intentada en otras oportunidades por las autoridades estatales, e invalidada por la jurisprudencia de la Corte Suprema. En ese sentido, la fijación de la percepción aquí analizada recuerda al factor de convergencia ("FC") establecido respecto de importaciones y exportaciones a consumo por el dec. 803/01 (21). Dicho FC fue fijado durante la vigencia de la ley de convertibilidad Nro. 23.928 (22) —que impedía la devaluación de la moneda nacional—, con el objetivo de otorgar mayor competitividad a las exportaciones argentinas, afectadas por el encarecimiento del tipo de cambio fijo debido a la inflación de entonces. Así, el FC implicó por un lado el cobro de una suma a los importadores, que en los hechos constituyó un tributo adicional a las importaciones a consumo; y por otro

lado, se estableció el pago de una suma de dinero a los exportadores, que surtía los efectos de un estímulo a la exportación, y sería financiado por los importes recaudados por el primer instituto. El FC era calculado diariamente por el BCRA, y su valor dependía de la relación entre el dólar norteamericano y el euro. De ese modo, el gobierno argentino procuró lograr un instrumento sui generis, que permitiera justificar su creación ante los Estados Miembros del MERCOSUR, cuyo tratado fundacional celebrado en Asunción impide la fijación de derechos de importación a consumo que entorpezca la libre circulación interna de mercaderías, para lo cual le asignaban al FC naturaleza cambiaria; y a su vez, ante el Fondo Monetario Internacional, que monitoreaba entonces la economía Argentina e impedía una devaluación de la moneda, explicando que en realidad, el FC constituía una medida aduanera (23).

El 1º de noviembre de 2011 la Corte Suprema dictó sentencia en autos J. 118. XLVI. "Jurado Golf SA c/ EN — DGA — resol. 433/07 (ADEZ) s/ Dirección General de Aduanas"(24), con remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal. Allí se precisó la indudable naturaleza tributaria del FC en importaciones al precisar que "constituye, sin hesitación, una "contribución" en los términos de los arts. 4º y 17 de nuestra CN, de inocultable naturaleza tributaria, toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos —determinados por la norma—, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos." La Procuradora fue contundente, además, al cerrar su dictamen en los siguientes términos: "debo advertir que no mejora la suerte del instituto en cuestión el hecho de atribuirle naturaleza meramente cambiaria pues, como ha dicho el Tribunal, ella actuaría, en casos como el del sub lite, "al modo de un impuesto" o de "tributo atípico" (arg. Fallos: 294:152, cons. 14 y 25)"(25).

Ello demuestra que la AFIP no es el órgano competente para intervenir en el mercado de cambios y fijar o modificar el tipo de cambio vigente establecido por el Banco Central de la República Argentina ("BCRA"), ni establecer sobrecostos o tipos de cambio diferenciales para determinadas operaciones. Y aún si se le pretendiese otorgar a las percepciones en cuestión una finalidad extrafiscal, las mismas deberían haber sido fijadas por el Congreso Nacional, único Órgano estatal autorizado por la CN a tal efecto.

Por último, al pronunciarse sobre la competencia de la entonces Administración Nacional de Aduanas en materia de control cambiario, la Corte Suprema ha limitado con claridad meridiana la competencia de cada organismo estatal de conformidad a la naturaleza de las funciones que la ley le asigna, limitando el ejercicio de dichas competencias a sus respectivas esferas de acción (26). En atención a ello, la pretensión de la AFIP de fijar un supuesto régimen de percepción con el objetivo de crear un tipo de cambio diferenciado para determinadas operaciones allí especificadas queda a extramuros de la competencia que le asigna la ley.

V. El mecanismo de devolución de las "percepciones"

El Título II de la RG 4815 prevé un mecanismo de devolución de dichos importes para los sujetos que, al no ser contribuyentes de ninguno de los tributos respecto de los cuales la percepción es un pago a cuenta, no tienen impuesto contra el cual computar las percepciones, tal como lo reconoce la RG 4815 en su art. 7º.

Ahora bien, tales sujetos no debieran contar con un régimen de devolución, sino que lisa y llanamente no deberían estar alcanzados por ninguna carga tributaria en concepto de impuestos de los que no son contribuyentes. A su respecto, la percepción sólo generaría permanentes saldos a favor.

Sobre este punto, corresponde destacar el voto del Dr. Casás en la sentencia "Minera IRL Patagonia c. GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", sentencia del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires del 12 de noviembre de 2014, en el que analizó los regímenes de recaudación que, como en el caso, permanentemente generan saldos a favor del contribuyente por exceder la carga tributaria total prevista legalmente para ellos. En esa oportunidad, el Dr. Casás sostuvo sin ambages que "Asimismo, la pretensión deliberada del Fisco de generar pagos a cuenta por hechos imposables que están lejos de consumarse, con cabal conciencia de ello por parte de los funcionarios —configurando el elemento subjetivo de su conducta antijurídica— bien podría encuadrar en el delito de "exacciones ilegales", tipificado por el art. 266 del Cód. Penal, (...) Ello así, cuando no puede pasar desapercibido que las retenciones como pagos a cuenta no pueden estar llamadas a generar un abultado y permanente saldo a favor del contribuyente, con apropiación ilegal por parte del Fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos. Es que, como lo señalara en el dictamen que emitiera como procurador fiscal ante la CS en la causa "La Biznaga S.A.A.C.F. y M. v. Dirección General Impositiva" — Fallos: 310:714—, que fuera receptado en la sentencia del Alto Tribunal del 31 de marzo de 1987, "si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero (..) sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar"(27).

Estas consideraciones deben ser confrontadas con el octavo considerando de la RG 4815, en cuanto dispone que "razones de administración tributaria y de equidad tornan aconsejable implementar, respecto de las operaciones alcanzadas por dicho gravamen [alude a las operaciones alcanzadas por el impuesto PAIS], un régimen destinado a adelantar el ingreso de las obligaciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias o al Impuesto sobre los Bienes Personales, según corresponda". Es claro que el "adelantamiento" de la recaudación respecto de los sujetos indicados en el acápite anterior indudablemente generará un abultado y permanente saldo a su favor, ya que como se dijo, dichos sujetos carecen de capacidad contributiva que gravar, o ya ingresaron todo el impuesto que legalmente les correspondía.

Por otra parte, el régimen de devolución previsto no subsana las objeciones constitucionales planteadas, y se asemeja notablemente al régimen de ahorro forzoso establecido por la ley 23.256, tal como lo ha caracterizado la Corte Suprema en los consids. 7º, 8º, 9º y 10º del su sentencia en autos "Pablo Horvath v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)", Fallos: 318:676, del 4 de mayo de 1995. Ahora bien, aún en ese caso, la

percepción analizada debió haber sido fijada por una ley formal del Congreso, y no por una simple resolución general de la AFIP (28).

En el mismo fallo "Horvarth" la Corte recordó, además, que "Las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (29)".

La posibilidad de que las percepciones puedan ser computadas en el impuesto a las ganancias o bienes personales tampoco obsta a su naturaleza sobretasa al impuesto PAIS o sobre determinadas operaciones cambiarias. En ese sentido, el hecho de que un determinado impuesto se pueda tomar como pago a cuenta o como crédito deducible de otro impuesto no le quita al primero su naturaleza impositiva, tal como queda demostrado por los frecuentes ejemplos en los que un tributo puede utilizarse de esta forma. Al respecto se pueden citar los casos del Impuesto sobre los Débitos Bancarios contra el Impuesto a las Ganancias, o el de este contra el entonces Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

VI. Conclusión y reflexiones finales

Tal como quedó demostrado, la AFIP carece de competencia para establecer un régimen de percepción sobre el impuesto a las ganancias. En consecuencia, la RG 4815 es un acto administrativo de alcance general nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los términos de los arts. 3, 7, inc. a) y 14 de la LPA.

A su vez, dicha RG 4815 es inconstitucional por crear una sobretasa del Impuesto PAIS creado por la ley 27.541, con afectación de los principios de legalidad tributaria y capacidad contributiva. También puede ser objetada su constitucionalidad al fijar un tipo de cambio diferencial para determinadas operaciones mediante la fijación de una carga tributaria sin ley que así lo autorice, y en claro exceso de sus facultades.

Los principios de legalidad y capacidad contributiva también se ven afectados respecto de quienes no son contribuyentes del impuesto a las ganancias o de bienes personales.

Dichas objeciones merecen una contundente y, sobre todo, rápida respuesta del Poder Judicial a las acciones que pudieran presentar los contribuyentes al respecto, de modo tal que (i) sus patrimonios no se vean afectados por actos inconstitucionales; y (ii) la constitucionalidad de los actos emitidos por los distintos órganos estatales sea estrictamente analizada al momento de su dictado, inhibiéndose las autoridades de dictarlos ante dudas razonables al respecto.

Una respuesta rápida y contundente de la Justicia a favor del imperio de la CN, que impida el logro de los efectos propuestos a través de actos administrativos que sean contrarios a ella, será el remedio más efectivo para evitar su dictado en lo sucesivo. En caso contrario, las inconstitucionalidades como las planteadas en el presente, resueltas hace muchos años por los tribunales, se seguirán reiterando en el futuro, tal como lo demuestra la jurisprudencia citada en el presente.

(1) El concepto de residencia quedará determinado de conformidad con lo dispuesto por el art. 116, siguientes y ccdd. de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019, y sus modificaciones.

(2) Recordamos que la Resolución General (AFIP) Nro. 830 (B.O. 28.04.2000) unificó los regímenes de retención en el impuesto a las ganancias, y estableció un certificado de exclusión para aquellos casos en los que "las retenciones a sufrir en el curso del período fiscal puedan dar lugar a un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a dicho período" (conf. art. 38 de la RG 830).

(3) CASÁS, José O. "Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente", Ed. Ad-Hoc, agosto de 2002, p. 638.

(4) BO del 27/12/1972.

(5) Esta interpretación es inadmisibles, ya que, conf. la jurisprudencia tradicional de la CS, "no cabe suponer la inconsecuencia o la falta de previsión en el legislador" (Fallos: 278:62; 303:1041; 304:794, entre muchos otros.)

(6) Dicha norma establece que "En los casos y en la forma que disponga la citada Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, la percepción del impuesto también podrá realizarse mediante la retención o percepción en la fuente".

(7) Dicho artículo establece como sigue: "Facúltase a la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA a dictar las normas complementarias de información y percepción o retención del gravamen, que resulten necesarias para su aplicación e ingreso".

(8) SPISSO, Rodolfo R., "Retenciones y percepciones inconstitucionales", Publicado en PET 2012 (noviembre-502), 3.

(9) No se nos escapa en este punto que existen otros regímenes de percepción del IG. El primer caso es el establecido por el decreto de necesidad y urgencia Nro. 1076/92, sobre las importaciones definitivas a consumo, que a través de su art. 3 faculta a la entonces Administración Nacional de Aduanas a intervenir como agente de retención o percepción del IG, y que fue reglamentado por la Resolución General 2281 (B.O. 2/08/2007), y sus modificaciones. Dicho régimen de percepción tampoco fue autorizado por ninguna norma legal, y puede ser cuestionado desde el punto de vista constitucional sobre la base del art. 99, inc. 3 de la CN, conf. la doctrina sentada en Fallos 333:633 "Consumidores Argentinos c/ EN PEN Dto. 558/02 s/ amparo", sentencia del 19 de mayo de 2010. El segundo régimen de percepción en el IG actualmente vigente fue establecido por la Resolución General (AFIP) 3819/2015 (B.O. 16/12/2015) sobre la adquisición de servicios turísticos en el exterior y de transporte de pasajeros con destino fuera del país pagados en efectivo. Sobre el particular cabe

formular las mismas objeciones que sobre la RG 4815. Por último, la Resolución General (AFIP) Nro. 3577 estableció un régimen de percepción para determinadas operaciones de exportación allí descriptas. Las objeciones constitucionales aquí tratadas son parcialmente aplicables a dicha Resolución General, sin perjuicio de los cuestionamientos particulares que se puedan hacer sobre dicha norma.

(10) Sobre el particular, corresponde destacar la definición del Dr. CASÁS de la capacidad contributiva como el "principio tributario por antonomasia, y consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado. Así entonces, por lo menos puede ser contemplado desde tres perspectivas: a) como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir, deber indispensable para la existencia del Estado y la efectiva garantía de la libertad del ciudadano —al respecto ha sostenido Walter Schick que 'con los impuestos se compra, por así decirlo, la libertad personal—. SHICK, Walter, "Aspectos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán en materia fiscal", 'Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales'; b) como base de medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente, y c) como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva, razón y fundamento de los mínimos de sustento exentos en el impuesto a la renta-, o por encima de la misma —lo que nos aproxima a la noción de confiscatoriedad—, pues de lo contrario se atentaría contra la propiedad privada, vaciándola de contenido." El destacado es propio. "Tratado de Tributación", T. I, vol. 1, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003. En idéntico sentido ver VILLEGAS, Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 10º Edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2016.

(11) Conf. arts. 4, 14, 16, 17, 28 y 33 de la CN; Corte Suprema, Fallos 207:270; 209:431; 210:284; 312:2467; JARACH, Dino: "Curso superior de derecho tributario" - 2ª ed., p. 125 y ss.; CASAS, José: "Presión fiscal e inconstitucionalidad" , Ed. Depalma, ps. 105, 174 y ss.

(12) Sobre el particular, la Corte sostuvo en Fallos 337:703, sentencia del 3 de junio de 2014, que "el principio de reserva de la ley, de rango constitucional y propio del Estado de Derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 323:2256, 329:59 y 1568, entre otros), pues ninguna carga de esa naturaleza es exigible sin la preexistencia de una disposición legal válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 323:3770, entre otros)."

(13) Nos centramos en este análisis en las objeciones constitucionales sobre los sujetos incididos por la percepción creada. Sin perjuicio de ello, no pretendemos agotar aquí todas las objeciones que pudieran plantearse. En ese sentido, correspondería analizar la constitucionalidad de crear agentes de recaudación a través de una mera resolución general, tal como ha sido señalado por la Dra. SCHAFFRIK De NÚÑEZ, Fabiana, en su trabajo "El impacto de los sistemas de recaudación en el derecho tributario local", publicado en la Rev. Deonomi, Año II, nro. 1, del Departamento de Derecho Económico y Empresarial de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, sobre la base de los precedentes "Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", TSJCABA, sentencia del 12 de noviembre de 2014, , "Asociación Argentina de Compañía de Seguros ('AACS') c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad", TSJCABA, sentencia del 27 de agosto de 2014, y "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo", sentencia de la CS (Fallos 337:388).

(14) Fallos 115:92.

(15) "Alberto Francisco Jaime Ventura y otra v. Banco Central de la República Argentina", sentencia del 26 de febrero de 1976.

(16) La CNFed. Cont. Adm. había rechazado la acción interpuesta por considerar que la reparación del eventual perjuicio provocado por la RC 539 era susceptible de hallar tutela adecuada por los procedimientos ordinarios.

(17) Sin perjuicio de que su análisis excede el marco del presente, es necesario aclarar que esta objeción constitucional también es aplicable al impuesto para una Argentina inclusiva y solidaria, creado por la ley 27.541.

(18) Fallos 151:359; 243:98, entre otros. Entre la doctrina, el Dr. Ángel Shindel define a los tributos como "prestaciones pecuniarias que el Estado establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir con sus fines". De ese modo, y al profundizar en cuanto a la finalidad de los tributos, destaca su principal objetivo de sufragar los gastos del Estado, pero aclara que este no es el único. Sobre el particular, aclara que "se trata de tributos que se imponen por ley con un fin principal que no es el de proveer recursos al fisco, sino el de actuar como disuasivos de ciertas actitudes de los particulares o para incentivar determinadas actividades. Más aún, el extremo deseable, en muchos de estos casos, es que la recaudación sea nula. A los objetivos no recaudatorios se los suele denominar genéricamente como los "fines extrafiscales de la tributación", cuyas valoraciones son de neto corte metajurídico." SHINDEL Alejandro, en AA.VV. "Tratado de Tributación", T. I, vol. 1, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.

(19) CSJN, C. 524. XLIII. "Cladd Industria Textil S.A. y otro c/ E.N. - SAGPYA - resol. 91/03 s/ amparo ley 16.986", sentencia del 4 de agosto de 2009.

(20) Fallos 337:703 y sus citas.

(21) B.O. del 19/06/2001.

(22) B.O. del 28/03/1991.

(23) BARREIRA, Enrique. "El régimen de exportación de productos agrícolas, los estímulos a la exportación y la seguridad jurídica", Rev. Jurisprudencia Argentina del 24/08/2011, p. 38 (t. 2011-III).

(24) Fallos 334:1198.

(25) En materia de exportaciones, la Corte Suprema —mediante remisión al dictamen de la Procuradora General— calificó al FC como un beneficio a la exportación (Fallos 334:485). En idéntico sentido, el Dr. Barreira lo consideró encuadrado entre los "otros beneficios a la exportación" a que se refieren los arts. 834 a 836 del Cód. Aduanero. BARREIRA, ob. cit. nota 22. En idéntico sentido se pronunció la jurisprudencia mayoritaria del TFNac.

(26) Fallos 312:1920, in re "Legumbres S.A. y otros", sentencia del 19 de octubre de 1989. En este caso, la Aduana pretendió incluir en el delito de contrabando previsto en el art. 863 del Cód. Aduanero a las facultades de control de cambios que le había delegado el BCRA, interpretación que fue rechazada por la Corte Suprema al resolver que "tal aseveración no puede ser entendida en el sentido de que la delegación en la aduana de cualquier otra función de policía económica puede constituir la actividad que se delega en una actividad aduanera. El legislador ha valorado la importancia que dentro de las funciones estatales reviste el control económico en materia cambiaria al sancionar el régimen correspondiente (ley 19.359) y ha conminado a las conductas que lo afectan con las sanciones que ha considerado adecuadas y suficientes para su protección. El hecho de que por razones prácticas el órgano que ejerce ese control lo haya delegado parcialmente en otro organismo de la administración mediante un acto administrativo, no puede tener virtualidad para cambiar la naturaleza del control que se ejerce y que está en la base de los bienes jurídicos que pretende proteger el derecho penal cambiario y, el derecho penal aduanero sólo puede tomar en consideración aquellas funciones específicas de la actividad aduanera.". En igual sentido, y con cita a dicho fallo, se ha pronunciado la jurisprudencia mayoritaria del TFNac. en autos "Atanor S.C.A. c/ DGA s/ apelación", sentencia del 15 de mayo de 2015, para declarar la incompetencia de la DGA para entender en la cuestión cambiaria. Este caso se había iniciado respecto de la Instrucción General (DGA) 2/2012, que ordenó al Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros y a las divisiones aduaneras del interior "imputar y condenar" por la infracción prevista en el art. 954, apart. 1, inc. c) del Cód. Aduanero a los exportadores que no acrediten el ingreso de divisas.

(27) En idéntico sentido, y con cita a este fallo y al dictado en la causa "S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)'", Expte. n° 5884/08, sentencia del 12 de noviembre de 2008 (leading case en materia de retenciones en exceso de la obligación tributaria legal, el Dr. Casás sostuvo en su voto que "(...) practicar retenciones y, sobre todo, no restituirlas a quienes de acuerdo a las normas legales, por estar exentos, no revisten la calidad de contribuyentes, importa tanto como alterar las bases jurídicas del deber de contribuir definido por la Legislatura, ya que implica no sólo practicar el cobro en la fuente en sujetos exentos, sino sobre todo no restituir lo incorrectamente percibido generando, con desviación de poder, un enriquecimiento sin causa en cabeza del Fisco, pues no puede haber pagos a cuenta de obligaciones finalmente inexistentes. Adviértase, por otro lado, que la Administración tributaria, en lugar de cumplir con su función fiscalizadora y verificadora —circunstancia que, a menudo, es corriente en esta como en otras jurisdicciones—, abunda en la creación de un abultado cúmulo de deberes formales que, para algunos contribuyentes, llegan a resultar incluso más gravosos que los tributos propiamente dichos." En ese caso, se analizaron las retenciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos practicados por la Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires a un contribuyente exento de ese tributo. La Ciudad argumentó que la falta de la presentación de las declaraciones juradas del impuesto por contribuyente justificaba su inclusión en el régimen de retención analizado, lo cual fue rechazado en todas las instancias. Expte. n° 8493/11 "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'Aguscam SRL c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)", sentencia del 24 de agosto de 2012.

(28) Esta notable similitud también fue analizada en el voto del Dr. Casás en el fallo "Minera IRL", citado más arriba.

(29) También la Corte tiene dicho que cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda (conf. Fallos 21:498; 289:67; 318:676; 331:1942; 333:993; "Díaz, Paulo Vicente c/ Cervecería y Maltería Quilmes S.A.", D. 485 XLIV, sentencia del 04.06.2013). En el caso, a poco que se examine el "supuesto régimen de percepción" y se lean los considerados de la RG 4815, se advierte que bajo el pretexto de "fomentar el desarrollo nacional con equidad, incentivar que el ahorro se canalice hacia instrumentos en moneda nacional y, al propio tiempo, propender a la sostenibilidad fiscal", la AFIP incrementó la carga impositiva de los sujetos incididos sin facultad alguna que la legitime.

© Thomson Reuters