

Resolución de Plenario N° 42/1994

Buenos Aires, 8 de Julio de 1994

VISTO:

El Expediente N° 312/93, en el cual la Unión Industrial Argentina, ha interpuesto recurso de revisión (Art. 12 de la Ley 23.548), atacando la Resolución N° 86/93 del Comité Ejecutivo, de fecha 28 de diciembre de 1993, (fs. 60/63), por la cual se rechazó la demanda instaurada por la aludida Entidad, impugnando la Resolución General N° 3 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, instituyendo agentes de percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y

CONSIDERANDO:

Que notificada a la actora la resolución del Comité Ejecutivo, por nota N° 10 (fs. 64), y recepcionada por el aviso postal pertinente el 17 de enero de 1994, la Unión Industrial Argentina interpuso recurso de revisión (fs. 95/101).

Que habiendo dictaminado la Asesoría Jurídica (fs. 125), se corrió traslado del recurso, el 18 de abril de 1994 a la Provincia de Misiones (fs. 126/129), del cual obra constancia de recepción el 22 de abril del año en curso (fs. 130/131).

Que con fecha 29 de abril de 1994, el Fiscal de Estado de la Provincia de Misiones contestó el traslado respectivo (fs. 132/137).

Que en estas condiciones, habiéndose interpuesto el recuso de revisión dentro del plazo legal para hacerlo, encontrándose fundado y habiéndose evacuado el traslado por la demandada, el Comité Ejecutivo concedió la apelación incoada y elevó estas actuaciones al Plenario de la Comisión Federal de Impuestos para su pronunciamiento.

Que los agravios contra la Resolución N° 86/93 del inferior que deben ser considerados en estas instancias se centran:

a).- En que la retención (o la percepción) como el anticipo, responden a la misma finalidad económica, de lo que se infiere que las exigencias de aplicación de los anticipos, emergentes de la Ley N° 23.548 deben considerarse extensivos a las retenciones y percepciones, ya que lo contrario implicaría admitir que la provincia podría lesionar -lo que ocurriría en el caso, en el criterio de la recurrente-, los compromisos emergentes de su adhesión al régimen mediante el simple arbitrio de establecer retenciones y percepciones en reemplazo o exceso de los anticipos.

b).- En que el argumento transcrito en el párrafo precedente, invalidaría el criterio sostenido en la resolución en recurso, conforme al cual las disposiciones contenidas en la Ley N° 23.548, en tanto lo atinente a las atribuciones provinciales en materia impositiva es de orden estrictamente constitucional, y los plausibles acuerdos que puedan alcanzarse por leyes de coparticipación, deben interpretarse restrictivamente, por estar en juego atribuciones propias de la soberanía conservada por los Estados Provinciales.

c).- En tanto, para la apelante, al establecerse un ingreso por retención o percepción, antes de haberse consumado el hecho imponible del tributo, ello equivaldría a establecer obligaciones fiscales distintas a las autorizadas por la Ley N° 23.548, desde que las mismas diferirían del presupuesto de hecho del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en este supuesto al tomar en cuenta la "compra").

d).- En que el ingreso que se recaba por percepción, se aleja de la "certidumbre", en un impuesto cuya materia imponible viene dada por un ingreso proveniente de una actividad posterior (venta), lo que descalificaría la certeza de tal mecanismo para establecer la base cuantitativa del presupuesto de hecho, alterando incluso su forma de imputación.

Que los precedentes razonamientos no alcanzan a conmovir los fundamentos de la resolución n° 86 dictada por el Comité Ejecutivo el 28 de diciembre de 1994.

Que sobre este aspecto resulta erróneo pretender que las exigencias consignadas por la Ley N° 23.548 para los anticipos deban hacerse extensivas a las retenciones y percepciones, ya que la Ley de Coparticipación no establece ningún tipo de restricción a este respecto con particular referencia al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aludiéndose tan sólo a aquéllos, en cuyo caso, efectivamente, se hace referencia a la base cierta.

Que en otro orden, y si bien la regulación se encuentra referida a la obligación fiscal propiamente dicha, en el quinto párrafo del art. 3°, inc. b), numera. 1, de la Ley N° 23.548, se habilita incluso a que la imposición pueda consistir en una cuota fija en función de *parámetros relevantes*.

Que del mismo modo, las retenciones, igual que los anticipos, son cuotas de un presunto impuesto futuro, constituyendo una obligación tributaria que determinados sujetos pasivos deben cumplimentar antes de que se perfeccione el hecho imponible o bien, aún perfeccionado en la realidad económica, antes que venza el plazo general para pagar el impuesto anual.

Que de ello se desprende que en el caso de las retenciones y percepciones estamos en presencia de un ingreso a cuenta por una obligación impositiva aún no perfeccionada y distinta de ella, la cual frente al impuesto guarda cierta individualidad.

Que la retención o percepción en la fuente es una institución que tiende a asegurar el efectivo ingreso de los gravámenes, en tanto la obligación se torna exigible en el

momento en que se verifica la hipótesis retentiva o perceptiva, la cual de algún modo debe guardar razonabilidad con el hecho imponible del tributo, e importa concretar el principio de practicabilidad del cual nos habla Fritz Neumark ("Principios de la Imposición", ps. 423 y ss., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974).

Que en este sentido no se muestra irrazonable tomar como base liquidatoria del anticipo el importe de la *compra*, más allá de que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos reconozca como base imponible en la actividad comercial el ingreso proveniente de las posteriores ventas, en tanto la elección del hecho retentivo o perceptivo se sustenta en una *presunción hominis*, abonada por la regla de la experiencia, en función de la cual es de la esencia del comercio, que quien adquiera una mercadería, fruto o producto, como insumo o para su venta, lo hace, teniendo en cuenta al ánimo de lucro, sobre la base de enajenarlo ulteriormente por un mayor precio.

Que si bien en el caso de retenciones y percepciones, como en el de los anticipos, en ambos supuestos estamos en presencia de ingresos a cuenta que no constituyen estrictamente pago a los fines de la cancelación de la obligación tributaria definitiva, la doctrina los ha considerado separadamente, como ocurre en el Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, del año 1967. Es así que su Comisión Redactora, integrada por los Dres. Carlos Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Souza (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay), en el Título II: "Obligación Tributaria", abordó la situación de los agentes de retención en el Capítulo III: "Sujeto Pasivo" (arts. 30 y siguiente), mientras que en el Capítulo V: "Extinción", trató en el art. 45 la situación de los anticipos (2º edición, ps. 33 y 41, Unión Panamericana, Secretaría General, Washington D.C., 1968).

Que sentada la diferencia entre retenciones y percepciones por un lado, y anticipos por el otro, el agravio traído a la consideración de esta instancia queda huérfano de sustento, y demuestra el desacierto de pretender una interpretación integrativa extensiva de las normas sobre anticipos contenidas en la Ley N° 23.548, a las percepciones instituidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones.

Que en tales circunstancias adquiere efectivamente verdadera trascendencia la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que dimana de la causa *in re*: "S.A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Provincia de Tucumán", sentencia del 8 de noviembre de 1961 (Fallos: 251: 180), en el sentido: "Que toda vez que lo atinente a las atribuciones provinciales en materia impositiva es de orden estrictamente constitucional, los plausibles acuerdos que pueden alcanzarse por leyes de tipo de la invocada (se refería a la Ley-Convenio de Unificación de Impuestos Internos N° 12.139), debe interpretarse restrictivamente" (sic - el entre paréntesis no obra en el texto original); para agregar más adelante "se trata de atribuciones propias de la soberanía conservada por los Estados Provinciales, cuya limitación no puede ser sino estrictamente excepcional".

Que en otro orden de ideas el Alto Tribunal ha resuelto que las provincias tienen el poder de crear impuestos y de elegir la materia imponible sin más límites que los establecidos en la Constitución Nacional (Fallos: 184:639), incumbe a ellas la elección de las formalidades de percepción, pues es propio de su autonomía imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 235:571; 243:73), que en tanto no exista extralimitación de su jurisdicción territorial, es de su exclusiva incumbencia crear impuestos, elegir los objetos imponibles y determinar las formalidades de su percepción (Fallos: 210:500) y que las mismas en el ejercicio del poder no delegado en la Nación; tienen la facultad de crear recursos para el sostenimiento de su vida autónoma y fomento de sus servicios públicos y de riqueza, sujeto siempre el libre criterio de sus Legislaturas para dictar leyes reglamentarias, sin otra exigencia que la de conformarlas a la Constitución Nacional, único aspecto que puede ocupar la atención de la Corte Suprema, careciendo ésta, como carece, de atribuciones para examinar los impuestos locales desde el punto de vista de sus formas y de la oportunidad de su percepción (Fallos: 151:359; 154:102).

Que en cuanto a que el ingreso de la percepción antes de haberse consumado el hecho imponible del tributo, equivaldría a establecer obligaciones fiscales distintas a las autorizadas por la Ley N° 23.548, desde que las mismas diferirían del presupuesto de hecho del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cabe responder que justamente en todas las retenciones y percepciones impositivas aún no está perfeccionado el hecho imponible, y que en el especie la hipótesis perceptiva guarda razonable vinculación con la hipótesis legal tributaria del gravamen de que se trata, en cuanto el monto de las compras constituye, en la terminología de la propia Ley de Coparticipación, un *parámetro relevante*, a lo que cabe agregar que la percepción se revela como un pago a cuenta (se haya o no abonado la factura por el comprador), que podrá aplicar contra sus obligaciones fiscales por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tanto en sus anticipos, cuanto al cancelar el saldo de la Declaración Jurada.

Que a tal respecto la recurrente no se ha hecho cargo de que el art. 14 de la Resolución General N° 3/93 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, a fin de evitar ingresos, que en definitiva, no puedan aplicarse contra el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ha venido a disponer que "No procederá efectuar la percepción en los siguientes casos: a) ventas a sujetos exentos o consumidores finales; b) ventas de bienes exentos en el impuesto; c) ventas a entidades financieras comprendidas en la Ley N° 21.526 y sus modificatorias; d) ventas a otros agentes de retención y/o percepción comprendidos en la presente resolución; e) venta de bienes destinados al activo fijo por parte del adquirente - Bienes de Uso-. A tal efecto, deberá dejarse constancia en la factura que respalda la adquisición de tales bienes, la afectación por parte del adquirente. En caso de omisión del tributo bajo este argumento, se considerará defraudación".

Que asimismo, la actora tampoco se ha hecho cargo, como hubiera sido de rigor, que por el art. 18 de la norma citada en el párrafo precedente se ha prescrito: "El monto de las percepciones que se les hubiera practicado tendrá para los responsables el carácter de impuesto ingresado, correspondiendo ser computado en el anticipo

mensual en que se las hubiese facturado, independientemente del momento del efectivo pago de la factura”.

Que el agravio basado en la falta de “certidumbre”, que se generaría a aquellos contribuyentes sometidos a percepción, también debe descartarse, en tanto se entienda que lo cierto es aquello conocido como verdadero, seguro e indubitable, ya que la mecánica a los fines del ingreso computa una base liquidatoria que justamente reúne los aludidos requisitos, al estar respaldado por la documentación comercial que se emita con motivo de la compra, y no el monto exacto de la obligación tributaria que en definitiva resulte.

Por ello, lo dictaminado en sentido concordante por la Asesoría Jurídica, y en ejercicio de las facultades que le reconoce el art. 11, inc. d) y art. 12, de la Ley N° 23.548,

La Comisión Federal de Impuestos RESUELVE:

ARTICULO 1º: Desestimar el recurso de revisión articulado por la Unión Industrial Argentina contra la Resolución N° 86 del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, la cual se confirma en todos sus términos.

ARTICULO 2º: Tener presente la reserva efectuada del caso federal.

ARTICULO 3º: Disponer se notifique la presente resolución confirmatoria a la Unión Industrial Argentina, a la Provincia de Misiones, dando noticia de ello a las demás jurisdicciones contratantes.

ARTICULO 4º: Decretar, para una vez firme y ejecutoriada la presente Resolución, se proceda al archivo de las actuaciones en que así se decide.

Firmado por: Dr. E. C. CABANILLAS. Secretario. Cr. G. J. OCAMPO (Entre Ríos).
Presidente.