

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 4/19
Buenos Aires, 8 de mayo de 2019
Fuente: página web A.F.I.P.

Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Certificados de no retención. Constatación de su validez y vigencia a efectos de que el organismo designado como agente de retención y percepción no las efectúe. Certificados vencidos. Se deberá constatar si se produjo el vencimiento general para el pago de las declaraciones juradas correspondientes al período en que se configuró la importación definitiva para consumo.

Sumario:

- I. Los certificados de no retención resultarán oponibles a la autoridad aduanera a los fines de practicar la correspondiente percepción, en oportunidad de configurarse el respectivo hecho imponible de no encontrarse vencidos.
- II. Una vez vencido el plazo para ingresar el saldo del impuesto determinado que arrojen las respectivas declaraciones juradas de los impuestos al valor agregado y a las ganancias, cesa la posibilidad de reclamar las percepciones imputables como pagos a cuenta de dichos importes, subsistiendo solamente el reclamo por los intereses resarcitorios que resulten aplicables.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de ... de la Subdirección General de ..., a los fines de que este servicio asesor determine si los certificados de no retención del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias presentados por la firma del asunto resultan admisibles, frente al eventual pago de los gravámenes exigibles como consecuencia del acaecimiento de un siniestro durante el tránsito de importación.

II. En orden a la intervención requerida, corresponde reseñar los antecedentes en torno a los cuales giran las presentes actuaciones:

1. Los presentes actuados se originan en la presentación realizada por la rubrada ante el Departamento de ... –obrante a fs. ...–, por medio de la cual solicita hacer valer los certificados de no retención de los impuestos antes aludidos, frente a la liquidación practicada por el servicio aduanero como consecuencia de la circunstancia previamente apuntada.

2. A fs. ... luce agregada la Nota Nº .../18 (DE ...), confeccionada por el Departamento ..., quien explica que si bien la mercadería bajo el régimen de importación suspensiva de tránsito no se encuentra sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios

(conf. art. 304 del C.A.), se le exige a quien documente la mercadería la constitución de una garantía a favor del Servicio Aduanero (conf. art. 303 C.A.) de modo tal que asegure el importe de los eventuales tributos que gravaren la importación para consumo.

Al respecto indica, que el art. 310 del Código Aduanero establece una presunción de importación que operará cuando exista faltante de mercadería sometida al citado régimen, en virtud de lo cual deduce que "... el hecho que la mercadería no hubiese podido ser importada regularmente no será óbice para considerarla objeto de los tributos que correspondan, ya que pese a las prohibiciones, usualmente los aranceles siguen existiendo para casos como éstos, lo que permite la liquidación pertinente" –cfr. a fs. ...–.

No obstante, y debido a la consulta que realiza la empresa, considera oportuno la remisión a este servicio jurídico para que emita su opinión sobre el particular.

3. A su turno, la Dirección de ... de la Subdirección General de ... comparte el criterio y remite los actuados a los fines mencionados en el párrafo anterior –cfr. Nota Nº .../18 (DI ...), obrante a fs. ...–

III. Sentado ello, seguidamente se procederá al análisis de la cuestión sometida a consideración de esta instancia, la cual se circunscribe a determinar la admisibilidad de los certificados de no retención del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias de los cuales pretende valerse la responsable frente a la liquidación practicada por la Dirección General de Aduanas:

1. En primer lugar, cabe tener en cuenta que el art. 22 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, prevé que "La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción".

En particular, la doctrina ha dicho que "La percepción del tributo en la fuente, constituye una excepción a la obligación de pago diferida en el tiempo. Implica la obligación de pagar el impuesto, total o parcialmente, al ocurrir el hecho imponible o un acto que se vincule con aquél".

"Generalmente, la percepción en la fuente es efectuada por un sujeto designado por la ley o reglamentariamente, quien tiene el deber de actuar en interés del Fisco, percibiendo o reteniendo una suma en carácter de pago del impuesto o pago a cuenta, según el caso, y a quien se le impone asimismo el deber de ingresar lo percibido o retenido ..." –cfr. Gomez, Teresa, y Folco, Carlos M.; "Procedimiento Tributario. Ley 11.683 - Dto. 618/97"; Editorial La Ley, 6.ª Edición Actualizada y Ampliada, Buenos Aires, 2010, pág. 191–.

Ahora bien, y en lo que al caso interesa, cabe destacar que el inc. 6 del tercer párrafo del art. 7 del Dto. 618/97 faculta al Administrador Federal de Ingresos Públicos para dictar normas obligatorias con relación a la creación de regímenes de retención y percepción, y de este modo se ha atribuido al organismo aduanero funciones como agente de retención y/o percepción de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, las cuales han sido reglamentadas por las Res. Grales. A.F.I.P. 2.281/07 y 2.937/10, respectivamente.

Cabe añadir que los citados cuerpos normativos disponen que la liquidación de la percepción se efectuará en el momento de liquidación de los derechos y demás gravámenes que correspondan a la operación de importación –vide arts. 9 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.281/07, y 7 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.937/10–, y que el monto percibido tendrá para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado, el cual se computará por éstos en la declaración jurada del período fiscal correspondiente –vide arts. 12 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.281/07, y 8 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.937/10–.

En lo atinente a la validez de los certificados de no retención del impuesto a las ganancias, otorgados por esta Administración Federal, el art. 7 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.281/07 aclara que los mismos serán válidos, a efectos de que la Dirección General de Aduanas no practique la correspondiente percepción, hasta la finalización de su vigencia.

Si bien dicha previsión no se halla replicada en el texto de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.937/10, cabe entender que dicho criterio resultaría extensible a los certificados de no retención otorgados con relación al impuesto al valor agregado.

En ese orden de ideas, cabe traer a colación lo expresado por este servicio jurídico en el informe elaborado bajo las Actuaciones Nº .../... y .../... (Di.A.L.I.R.), conformado por la Nota Nº .../... (Di.A.L.I.R.), donde sostuvo que “... de conformidad con la normativa que gobierna la especie, la liquidación de la percepción se efectuará en el momento de liquidación de los derechos y demás gravámenes que correspondan a la operación de importación ... oportunidad en la cual se deberá constatar la vigencia de los respectivos certificados de exclusión” –el subrayado pertenece al presente informe–.

En consecuencia, en lo referente al punto examinado y teniendo en consideración la situación que origina el planteo, se concluye que los certificados de no retención extendidos a favor de la encartada resultarán oponibles a la autoridad aduanera a los fines de la percepción mencionada, en la medida en que se encuentren vigentes al momento de configurarse el respectivo hecho imponible, es decir cuando haya operado la presunción de importación definitiva para consumo.

Al respecto, corresponde remarcar que no constan en el expediente las copias de los certificados de los que pretende hacerse valer la rubrada, lo cual imposibilita a esta Asesoría letrada expedirse en torno al período de vigencia de los mismos, por lo cual dicho extremo deberá ser corroborado, en definitiva, por el servicio aduanero en oportunidad de practicar la pertinente liquidación.

2. Sin perjuicio de lo expuesto, resulta oportuno advertir que en caso de que la dependencia aduanera concluyera que los certificados en trato no se encontraban vigentes al momento en que procediera practicar la liquidación de los respectivos tributos, deberá constatar si en dicha oportunidad se había producido o no el vencimiento general fijado para el pago de las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y al valor agregado correspondientes al período fiscal durante el cual se configuró la importación definitiva para consumo.

En efecto, la circunstancia de que el organismo aduanero se encuentre designado como agente de percepción y deba actuar como tal al perfeccionarse el hecho generador del crédito tributario, o de un acto vinculado con éste, no significa que el mecanismo en trato pierda su naturaleza de servir como pago a cuenta de una obligación futura, esto es, pendiente de vencimiento.

En consecuencia, en caso que se hubiera producido la expiración del plazo establecido para el pago del saldo mensual –en el caso del impuesto al valor agregado– o anual –en el supuesto del impuesto a las ganancias–, ello traerá aparejado la imposibilidad, para el Organismo Recaudador, de poder exigir la cancelación del monto adeudado en carácter de percepción, pudiendo reclamar únicamente los intereses resarcitorios devengados entre el momento en que debió operar el pago a cuenta y el vencimiento de la deuda principal contra la cual debía imputarse aquél.

Dicho criterio resulta coincidente con el plasmado en las Actuaciones Nº .../... y .../... (Di.A.L.I.R.) antes citadas, donde se expresó que “... una vez vencido el plazo para la presentación y pago de las declaraciones juradas de los impuestos al valor agregado y a las ganancias en las cuales se debía incorporar la importación gravada (m) cesa la posibilidad de perseguir el cobro de las percepciones imputables como pagos a cuenta de los tributos determinados en dichos períodos, subsistiendo solamente el reclamo por los intereses resarcitorios que resulten aplicables en razón de la omisión del ingreso del capital en forma oportuna”.

IV. En virtud de las consideraciones vertidas correspondería elevar las actuaciones a consideración de la Subdirección General ... para que, en caso de conformidad, gire las mismas a su par de ..., a efectos de la prosecución del trámite.