



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**37899/2016 COFCO ARGENTINA SA c/ EN - AFIP - DGI s
/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (Juz. 12)**

En Buenos Aires, a los 23 días del mes de noviembre de 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en estos autos “COFCO ARGENTINA S.A. c/ EN – AFIP – DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”,

La jueza Clara María do Pico dijo:

I.- La firma actora, por intermedio de apoderado, promovió demanda en los términos de los arts. 23 y 24 de la ley 19.549 contra la AFIP – DGI, a fin de que se revoque la resolución general n° 37/2015, en virtud de la cual se rechazó el reclamo impropio deducido en sede administrativa.

Indicó en su escrito inicial que el régimen de percepción en el impuesto a las ganancias creado por la resolución n° 3577/2014 —aplicable a las operaciones de exportación en los cuales participa un intermediario domiciliado en un país distinto al destino final de la mercadería— resulta violatorio del principio de legalidad en materia tributaria y capacidad contributiva, dado que, por un lado, el organismo fiscal carece de facultades para establecer un régimen de percepción en el gravamen a la renta y regular el comercio exterior y, por otra parte, funciona como una mayor alícuota debido al ilegítimo incremento de la carga, ante la imposibilidad de oponer el certificado de exclusión de las percepciones y su utilización en la determinación de los anticipos.

En consecuencia, solicitó se declare la nulidad de los arts. 1º, 3º, 5º y 7º de la resolución general n° 3577/2014.

II.- La jueza de primera instancia resolvió: 1) rechazar la demanda; 2) imponer las costas a la parte actora vencida; y 3) regular los



honorarios de la dirección letrada y representación legal de la parte demandada (v. pronunciamiento del 8 de agosto de 2022).

Señaló que, con fundamento en las previsiones contenidas en el art. 22 de la ley 11.683, en el art. 39 de la ley del impuesto a las ganancias, en el art. 2º, inc. h) de del decreto reglamentario del gravamen y en el art. 7º del decreto 618/1997, la AFIP se encuentra facultada para impartir normas generales obligatorias para los sujetos responsables del pago de los tributos y para terceros y, en tal entendimiento, es dable inferir que la RG 3577/2014 fue emitida en ejercicio de atribuciones reglamentarias que le fueron conferidas por el ordenamiento vigente.

Reseñó que mediante la RG 3577/2014 se estableció un régimen de percepción en el impuesto a las ganancias aplicable a las operaciones de exportación definitiva para consumo efectuadas por los contribuyentes y/o responsables respecto de los cuales el organismo fiscal verifique que los países de destino físico de la mercadería difiere de los países o jurisdicciones donde se encuentran domiciliados los sujetos del exterior a quienes se le facturaron esas operaciones.

Asimismo, se previó que las percepciones que se practiquen serán computables a cuenta del impuesto a las ganancias del período respectivo y, por lo tanto, las sumas que, en su caso, se ingresen en demasía, conforman un saldo a favor del contribuyente pasible del tratamiento compensación o devolución (art. 29 de la ley 11.683).

Concluyó, pues, que contrariamente a lo sostenido por la actora, a través del dictado de la RG 3577/2014 no se transgredió el principio de legalidad por cuanto la norma no modificó ninguno de los elementos estructurales del impuesto a las ganancias; únicamente, varió la forma de integrar el gravamen.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**37899/2016 COFCO ARGENTINA SA c/ EN - AFIP - DGI s
/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (Juz. 12)**

En tal inteligencia, agregó, ya sea por medio de un régimen de retención, de percepción o de pagos a cuenta, la incidencia sobre el sujeto responsable ante la configuración del hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria no ha sido modificada.

En definitiva —dijo— la actora no demostró la afectación al derecho de propiedad por violación al principio de capacidad contributiva, pues no corroboró con elementos probatorios idóneas sus argumentaciones, incumpliendo con la carga prevista en el art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

III.- Disconforme, la parte actora interpuso recurso de apelación, el que fundado no fue contestado (v. presentaciones del 9 de agosto y del 23 de septiembre de 2022).

Se quejó por cuanto la jueza de grado omitió tratar el planteo de inconstitucionalidad de los arts. 1º, 3º, 5º y 7º de la RG 3577 /2014 fundado en la vulneración del principio de razonabilidad (art. 28 de la CN), en la afectación al derecho de comerciar y ejercer industria lícita (arts. 14 de la CN) y en la transgresión al principio de capacidad contributiva (arts. 4º, 16 y 33 de la CN)”.

Resaltó que la AFIP tenía la posibilidad de aplicar la “percepción – castigo” a un determinado grupo de operaciones con características *prima facie* elusivas —realizadas con intermediarios internacionales y cuando el contribuyentes declarase una rentabilidad menor a la del mercado—. Sin embargo, descartó esa opción e instauró el régimen de percepción para todas las operaciones de exportación en las que interviniera un intermediario internacional, sin aportar ninguna consideración o fundamento.

Agregó que si bien se ignora la razón por la cual el Fisco decidió hacer tabla rasa de los ante-proyectos de la RG 3577 y erigirse en órgano rector del comercio exterior —usurpando facultades exclusivas del



Congreso Nacional—, es claro que la existencia de los proyectos originales (obrantos en el expediente administrativo reservado a fs. 192) constituye la prueba más contundente de la falta de proporcionalidad entre el fin buscado y los medios escogidos.

Arguyó que el régimen de percepción de la RG 3577 opera como una sanción dirigida a todas las ventas realizadas a intermediarios internacionales y altera derechos fundamentales de su mandante; tales como comerciar y ejercer industria lícita (art. 14 de la CN). Máxime, si se tienen en cuenta que los ante-proyectos de la norma cuestionada revelan que existían mecanismos que permitían equilibrar la necesidad de combatir maniobras elusivas y, a la vez, de asegurar el respeto y el ejercicio de los aludidos derechos fundamentales.

Insistió en que la percepción castigo altera sustancialmente la estructura del impuesto a las ganancias al soslayar la aplicación del certificado de exclusión (RG 830) y desestimar la consideración de las percepciones para el cálculo de los anticipos del impuesto (RG 327), ya que únicamente permite su cómputo en la declaración jurada anual del impuesto.

Así, pues, destacó que teniendo en cuenta el contexto hiperinflacionario de nuestro país y que entre la realización de las percepciones y la presentación de la mentada declaración jurada puede transcurrir más de una año, la existencia de un perjuicio económico y financiero resulta evidente

Es que —ponderó— al “no permitir el cómputo de las percepciones en el cálculo de los anticipos, la RG 3577 obliga a los contribuyentes alcanzados por dicho régimen a calcular los futuros anticipos de una manera que no refleja la real capacidad contributiva del sujeto incidido”, impedimento que genera la “acumulación de saldos a favor en el impuesto (...) y que su determinación se realizará sobre un





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**37899/2016 COFCO ARGENTINA SA c/ EN - AFIP - DGI s
/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (Juz. 12)**

importe mayor al que hubiese correspondido de aplicarse los lineamientos dados por la RG 327; lineamientos que, a diferencia de la RG 3577, lucen respetuoso del principio de capacidad contributiva.”

Situación que, dijo, se torna más gravosa para aquellos contribuyentes que, como es su caso, gozan del certificado de exclusión previsto en el art. 38 de la RG 830, puesto que, por imperio del art. 7º de la RG 3577, se encuentran imposibilitados de oponerlo para evitar la aplicación de la percepción-castigo.

IV.- Asimismo, apeló los honorarios regulados a favor de la representación de la demandada por considerarlos “altos”.

V.- El fiscal general dictaminó y propició desestimar el planteo de inconstitucionalidad de la RG 3577/2014 en los términos en que fue formulado por la parte actora (v. dictamen del 11 de mayo de 2023).

VI.- En la RG 3577 se dispuso un régimen de percepción en el impuesto a las ganancias aplicables a las operaciones de exportación definitiva para consumo, cuyos subregímenes se incluyen en su anexo, que efectúen los contribuyentes y responsables, respecto de los cuales el organismo fiscal verifique que los países de destino físico de la mercadería difieren de los países o jurisdicciones donde se encuentran domiciliados los sujetos del exterior a quienes se les facturaron dichas operaciones (art. 1º)

A los fines del régimen, se dispuso que la Dirección General de Aduanas actúe como agente de percepción (art. 2º). El importe a percibir se calcula sobre cada operación aplicando la alícuota correspondiente sobre el valor imponible definido para la liquidación de los tributos aduaneros (art. 3º), y se ingresará dentro de los 15 días hábiles del libramiento de la mercadería (art. 4º).



El importe de la percepción tendrá para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado y en tal concepto será computado en la declaración jurada del ejercicio fiscal correspondiente. Dicha percepción no resultará computable en la determinación del impuesto a las ganancias, aun cuando se utilice el régimen opcional de determinación e ingreso (art. 5°).

Finalmente, se dispuso que los contribuyentes no podrían oponer el certificado de exclusión previsto en la RG 830, a los fines de quedar exceptuados de la percepción que corresponda (art. 7°, actualmente derogado por el art. 2° de la RG 5322/2023).

Entre los motivos que motivaron su dictado se indicó que entre las modalidades del comercio exterior, es factible encontrar operaciones de exportación en los cuales los países de destino de la mercadería no coinciden con el lugar donde se encuentra domiciliado el sujeto del exterior al que se le factura la operación y que, en alguno casos, son sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en jurisdicciones consideradas no cooperante a los fines de transparencia fiscal, siendo la utilización de tales localizaciones una maniobra de planificación fiscal que requiere su desarticulación.

Entre sus objetivos se persigue el resguardo de la renta fiscal, significando un verdadero riesgo para los ingresos, la soberanía y la equidad fiscal, la erosión de la base imponible nacional y la transferencia de beneficios hacía otras jurisdicciones.

El instituto de percepción en la fuente constituye un instrumento útil y eficaz para la administración y recaudación tributaria, así como también un efectivo control de las obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos de los tributos respecto de los cuales el organismo a cargo de la aplicación, percepción y fiscalización detecte la existencia de operaciones “trianguladas”.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**37899/2016 COFCO ARGENTINA SA c/ EN - AFIP - DGI s
/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (Juz. 12)**

El presente régimen se dicta en uso de las facultades conferidas por el art. 22 de la ley 11.683, por el art. 39 de la ley del impuesto a las ganancias y por el art. 7º del decreto 618/97.

VII.- Incumbe, en primer término, examinar si mediante el régimen de percepción del impuesto a las ganancias instaurado, la AFIP se extralimitó en las potestades acordadas por las leyes respectivas.

Como se expuso al reseñar la resolución general, el régimen de percepción en el impuesto a las ganancias fue emitido por Administrador Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de las facultades conferidas por los arts. 7º del decreto 618/97, 22 de la ley 11.683 y 39 de la ley 20.628, sus modificatorias y complementarias.

Sobre el punto, cabe recordar que las percepciones o retenciones en la fuente representan una modalidad de pago a cuenta de la eventual y futura obligación tributaria principal, resultando legítimamente exigibles a determinados sujetos, en tanto las leyes del impuesto posibiliten esa alternativa de recaudación y en cuanto la AFIP, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción (art. 22, ley 11.683).

Por su parte, en la ley del impuesto a las ganancias se establece que la percepción del gravamen se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma en que disponga la administración fiscal (art. 39).

Ahora bien, no es posible eludir que un examen íntegro de la cuestión en debate exige traer a consideración las previsiones contenidas en el decreto 1.076/92, que fue objeto de ratificación parlamentaria en el art. 29 de la ley 24.307, y que, consiguientemente, complementa con similar jerarquía normativa el contexto legislativo que permite dirimir el debate.



Mediante el mencionado decreto 1.076/92 se facultó a la Dirección General Impositiva a establecer regímenes de retención y percepción u otros pagos a cuenta del impuesto a las ganancias, en ejercicio de las atribuciones conferidas a ese organismo en el art. 39 de la ley del gravamen y en el art. 22 de la ley de procedimiento fiscal (art. 3º).

El legislador valoró que la experiencia y eficacia demostrada por el régimen de percepción previsto en el IVA tornaban oportuno establecer un sistema de recaudación similar para el impuesto a las ganancias (v. párrafo 6º de los considerandos).

Finalmente, por el decreto 618/97 se creó la Administración Federal de Ingresos Públicos como ente de ejecución de la política tributaria y aduanera, se disolvió la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva y se le otorgó las facultades y atribuciones de los organismos fusionados (arts. 1º y 3º). Entre las funciones del Administrador Federal se encuentran la de dictar normas generales obligatorias a los responsables y terceros, en las materias que la leyes autorizan (art. 7º).

Las normas reseñadas permiten sostener, en sentido opuesto al pretendido por la parte actora, que el organismo recaudador se encuentra facultado para establecer regímenes de percepción del impuesto a las ganancias (en igual sentido, esta sala, causa: 50266/2019 “Empresa Nuestra Señora de la Asunción CISA (TF 46.527-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 19 de marzo de 2021, que se encuentra firme, dado que la Corte Suprema declaró inadmisibile, en los términos del art. 280 del CPCCN, el recurso extraordinario interpuesto contra esa resolución, sentencia del 12 de agosto de 2022).

O, dicho de otro modo, que la autorización contenida en las normas analizadas, no encierra violación alguna al principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en los arts. 4º, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**37899/2016 COFCO ARGENTINA SA c/ EN - AFIP - DGI s
/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (Juz. 12)**

VIII.- Atañe ahora, examinar los planteos de inconstitucionalidad formulados con relación a la RG 3577.

La Corte Suprema tiene reiteradamente dicho que la declaración de inconstitucionalidad de una norma implica un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como última *ratio* del orden jurídico (Fallos: 302:457; 346:182, entre otros), por lo que no cabe efectuarla sino cuando la repugnancia del precepto con la cláusula constitucional invocada sea manifiesta, requiriendo de manera inexcusable un sólido desarrollo argumental y la demostración de un agravio determinado y específico (Fallos: 249:51; 299:291; 335:2333; 338:1444, 1504; 339:323, 1277; 340:669).

Sobre el punto, no surge de sus planteos ni de la prueba producida en autos cuál es el perjuicio concreto que el régimen impugnado le provoca. Ciertamente, la impugnante no acreditó la afectación que le provoca la RG 3577; requisito de procedencia de la vía intentada.

Es que, las percepciones comportan un pago a cuenta y/o anticipo de un impuesto futuro. En consecuencia, las sumas anticipadas serán computables en el gravamen correspondiente y en el período respectivo. Y, de arrojar el resultado final un saldo a su favor en la declaración jurada, el excedente será pasible del tratamiento previsto en el art. 29 de la ley 11.683; es decir, procederá su acreditación o la devolución de lo pagado de más.

Por lo tanto, tal como lo señaló la jueza de grado —en remisión al precedente de la Sala IV del fuero—, las normas bajo examen no modificaron ninguno de los elementos estructurales del tributo, “pues lo único que dispusieron es una variación en la forma de integrar el gravamen” y, por lo tanto, no resulta posible asimilar las percepciones del



régimen a un nuevo impuesto o derecho de exportación (Sala IV, causa n° 647/2015, “LDC Argentina SA c/ EN – AFIP s/ Dirección General Impositiva”, pronunciamiento del 5 de febrero de 2019).

En tal entendimiento, y como bien lo señaló el fiscal en su dictamen, “más allá de las similitudes entre la percepción cuestionada y la forma de recaudación de los derechos de exportación, no advierto que las disposiciones atacadas hubiesen creado un tributo adicional como alega la recurrente”.

Y agregó “En atención al objeto de la acción y los términos actuales de la controversia, considero que la recurrente no logró acreditar la lesión constitucional a su derecho de propiedad que el régimen de percepción le genera (art. 377 CPCCN), más aún cuando —como ella misma reconoce— en caso de quedar un remanente podrá computarlo en la declaración jurada del tributo. Además, si bien los regímenes de recaudación o percepción pueden generar saldos a favor de los contribuyentes una vez determinado el tributo, esa sola circunstancia, por sí misma, no evidencia que afecten las garantías constitucionales (*mutatis mutandi* CNCAF, Sala II “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFI y A c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento”, Causa N° 7534/2014, sentencia del 06/10/2015)”.

IX.- Por idénticos fundamentos, y los que se agregarán a continuación, tampoco encuentro atendible los agravios referentes a que el régimen resulta irrazonable y que afecta el ejercicio lícito de su actividad.

Ciertamente, teniendo en cuenta que la jueza de grado funda su decisión en que la RG 3577 fue dictada en el marco de atribuciones propias de la administración fiscal —posición que es compartida— y que dicha disposición se condice con los objetivos de la AFIP tendiente a una eficaz administración y recaudación tributaria, a propender a la equidad tributaria, a controlar el cumplimiento de los deberes fiscales por parte de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**37899/2016 COFCO ARGENTINA SA c/ EN - AFIP - DGI s
/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (Juz. 12)**

los responsables, entre ellas, disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria y, en lo relativo a la realización de determinados actos económicos, la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios fiscales hacía otras jurisdicciones, la desproporción alegada no se aprecia de manera nítida.

Máxime en el caso, en el que la actora no acreditó un perjuicio concreto entre los medios elegidos con el propósito perseguido que le impida el ejercicio de alguna garantía constitucional.

Al respecto, tiene dicho la Corte Suprema “que el debate sobre la razonabilidad de una norma no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ella contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarla en mérito a factores extraños a sus disposiciones (arg. Fallos: 299:45; 316:1261)”.

Por lo tanto, los planteos de la actora, enderezados a la impugnación de inconstitucionalidad, configuran meras alegaciones sobre la supuesta violación de su derecho de comerciar y ejercer industria lícita, de propiedad y capacidad contributiva, producida mediante una reglamentación que tilda de irrazonable, pero sin que haya aportado al *sub examine* elemento probatorio concreto alguno sobre tales extremos, razón por la cual resultan, en la mejor de las hipótesis, agravios meramente conjeturales (Fallos: 324:3345, y sus citas).

En definitiva, la prueba rendida en autos solamente da cuenta de que a la firma actora le han practicado percepciones por aplicación del régimen de la RG 3577, más ello no resulta idóneo por sí mismo para acreditar la afectación de los derechos invocados, toda vez que de dicha circunstancia podrá derivar la mayor o menor bondad de un sistema tributario sobre otro —aspecto que no le compete a este tribunal examinar— pero no la repugnancia a las cláusulas constitucionales (Fallos 320:1166; 328:2567; 333:527; 342:411, entre otros).



X.- Con relación al agravio referente a la imposibilidad de oponer el certificado de exclusión (RG 830), por vulnerar el principio de capacidad contributiva, la Corte Suprema ha señalado que los jueces deben atender a las circunstancias existentes al momento de su decisión (causa “Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA”, pronunciamiento del 17 de septiembre de 2013 y Fallos: 311:787; 311:1219, entre otros), aunque ellas sean sobrevinientes a la interposición del recursos (Fallos: 298:33; 307:2483; 319:79; 332:2497, entre otros).

Que el 2 de febrero de 2023 se publicó en el boletín oficial la RG 5322/23, mediante la cual se derogó la prohibición establecida en el art. 7º de la RG 3577 de oponer el certificado de exclusión de percepciones y retenciones, a fin de evitar, según la exposición de motivos allí contenida “la conformación y acumulación del saldo de libre disponibilidad a favor del contribuyente y/o responsable” (circunstancia que fue informada por la recurrente mediante su presentación digital del 3 de febrero).

De este modo, cuando la percepción diera lugar a un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria en el período fiscal correspondiente, los exportadores podrán solicitar el certificado de exclusión para que la percepción no sea aplicable.

Bajo tales premisas, y en el contexto señalado, la cuestión traída a debate perdió actualidad y, por lo tanto, deviene insustancial un pronunciamiento de este tribunal, dado que no subsiste un conflicto litigioso que lo habilite.

XI.- Las costas deben distribuirse en el orden causado, en atención a la ausencia de actividad de la contraria.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**37899/2016 COFCO ARGENTINA SA c/ EN - AFIP - DGI s
/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (Juz. 12)**

XII.- Con relación al recurso de apelación interpuesto contra los honorarios regulados en el pronunciamiento de grado, teniendo en cuenta la naturaleza del proceso, la inexistencia de un valor patrimonial involucrado, las etapas cumplidas, así como el mérito, la calidad y la extensión de la labor efectuada a la luz del resultado obtenido, se fijan en 20 UMA —equivalente a la suma de \$507.460, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 2722/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación—, los honorarios a favor de la dirección letrada y representación procesal de la parte demandada por su actuación en la anterior instancia (arts. 16, 20, 29, 44, último párrafo, y demás concordantes de la ley 27.423).

En virtud de lo expuesto, **VOTO** por: 1) rechazar el recurso de la parte actora y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios, con costas en el orden causado; y 2) fijar los honorarios en la forma establecida en el considerando XII.

La jueza Liliana María Heiland dijo:

Adhiero al voto de mi colega, Dra. do Pico, con excepción del considerando IX.

Tal como advirtió el Fiscal General en su dictamen, los agravios de la actora vinculados con la “vulneración del principio de razonabilidad (art. 28 de la CN)” y con la “afectación del contenido esencial de los derechos a comerciar y ejercer industria lícita (art. 14 de la CN)”, fueron introducidos recién al momento de expresar agravios.

Por ello, devienen inatendibles en esta instancia, por ser el fruto de una reflexión tardía (conf. arts. 271 *in fine* y 277 del CPCCN).



El juez Rodolfo Eduardo Facio adhiere al voto de la jueza Clara María do Pico, a excepción del cuarto párrafo del considerado IX.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, habiendo dictaminado el fiscal general, el tribunal **RESUELVE**:
1. Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios; **2.** Distribuir las costas en el orden causado; y **3.** Fijar los honorarios en la forma establecida en el considerando XII.

Regístrese, notifíquese —al fiscal general por medio de los correos electrónicos indicados en su dictamen— y, oportunamente, devuélvase.

