



Universidad Nacional de Córdoba
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Graduados

Especialización en Tributación

TRABAJO FINAL

**LA LABOR Y RESPONSABILIDAD DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y
PERCEPCIÓN PROVINCIALES**

Autor: Saavedra, Tania Giselle

Tutor: Crespi, Germán

Córdoba, agosto de 2016



La labor y responsabilidad de los agentes de retención y percepción provinciales by Saavedra, Tania Giselle is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

ÍNDICE

1. Introducción.....	4
2.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	7
2.2 Conceptos de Agentes de Retención y Percepción.....	8
2.3 Carga pública: deber de colaboración.....	10
3. Descripción del régimen de retención y percepción de Córdoba.....	11
3.1 Régimen de Retención.....	11
3.2 Régimen de Percepción.....	17
4. Análisis de constitucionalidad.....	20
4.1 Rol de los Agentes de Retención y Percepción.....	20
4.1.a) Delegación remunerada: el caso de Colector.....	21
4.1.b) Una primera alternativa: el Decreto 1517/1991.....	23
4.1.c) Discrecionalidad del Estado en la designación de Agentes.....	24
4.1.d) ¿Existencia de ilegitimidad en el régimen de percepción?.....	25
4.2 Rol del Contribuyente.....	26
4.2.a) Relación con el nacimiento del hecho imponible.....	26
4.1.b) Una primera alternativa: el Decreto 1517/1991.....	27
4.2.c) Cuantía de la retención/percepción.....	34
5. Rol del sujeto activo: El Estado Provincial	34
6. Régimen sancionatorio.....	37
6.1 Aspectos generales.....	37
6.2 Infracciones del Código Tributario de Córdoba aplicables a los agentes de retención y percepción.....	39
6.2.1 Infracciones formales.....	39
6.2.2 Infracciones sustanciales.....	42
6.2.2.a) Omisión fiscal.....	42
6.2.2.b) Defraudación fiscal.....	43
6.3 Ley 24769: Ley Penal Tributaria.....	45

7. Conclusiones finales.....	47
8. Propuestas.....	49
9. Comentario final.....	50
Bibliografía.....	51

1. INTRODUCCIÓN

El art. 75 inc. 30 de la Constitución Nacional le otorga a las provincias y municipios los poderes de policía e imposición, siempre que no interfieran con el cumplimiento de los fines de la nación. En virtud de lo anterior, cada provincia confecciona su propio código tributario y legisla los distintos tributos sobre los que asumirá su carácter de acreedora, definiendo los hechos imposables y todas las consecuencias jurídicas que de ellos emanan.

Existen múltiples modos de extinguir la relación jurídica tributaria. El medio normal de cancelación es el pago, sin embargo este convive con otros mecanismos impuestos por los distintos niveles de estado para asegurarse el ingreso de su principal fuente de recursos. Lo habitual es que el pago se realice luego de haberse confeccionado el hecho imponible, es decir, una vez que nació la obligación jurídica tributaria, pero esto no es lo que ocurre en los regímenes de retención y percepción.

Los agentes de retención y percepción son aquellos sujetos que descuentan de sus pagos a realizar por compras o adquisiciones de servicios, o bien, cobran por sus ventas o prestaciones de servicios, los impuestos que el Estado Nacional, Provincial o Municipal le encomiende. Se trata de intermediarios en la relación jurídico tributaria fisco-contribuyentes que responden a una carga pública, colaborando en su tarea de recaudación.

El análisis del presente trabajo está enfocado en los regímenes de retención y percepción provinciales, más precisamente, en los que se refieren al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Este impuesto es el principal contribuidor a la recaudación provincial y expresamente aceptado por el Sistema de Coparticipación Federal de Impuestos.

Por los volúmenes de recaudación que genera el tributo y la importancia del suficiente financiamiento necesario para el funcionamiento del Estado Provincial, se buscaron implementar otras herramientas que garanticen el ingreso de aquel. Estos ingresos anticipados significan una disminución de la brecha de pago debido a la reducción del tiempo de disposición de los recursos fiscales en manos de los contribuyentes.

En síntesis, el rol del agente de retención/percepción se torna fundamental, por lo que tanto su accionar como su omisión de actuar correctamente están severamente sancionados por leyes tributarias y penales.

Luego de exponer la importancia de la labor de los agentes de retención y percepción para el Estado Provincial, es de suponerse que su tarea está perfectamente delimitada y normada, asegurando de este modo que no se presenten ambigüedades y dudas respecto a la forma de actuar frente a las distintas operaciones en las que participen. Sin embargo, esto no sucede en todas las provincias.

El agente debe solicitarle a su proveedor o cliente determinado tipo de información para encuadrarlo en el régimen y aplicarle la alícuota correcta de retención o percepción. Esta tarea se dificulta cuando se producen constantes modificaciones de parte de la Dirección de Rentas, en las exigencias y formalidades que debe cumplir dicha información.

La afirmación anterior puede dar pie a los siguientes interrogantes: ¿se vuelve una tarea de fácil cumplimiento por el “colaborador del Estado” o requiere necesariamente de personal especializado para llevarla a cabo?; tratándose de una fuente de recaudación con mínimo costo administrativo, ¿no debería el sujeto activo otorgar mejores herramientas a sus intermediarios para garantizar un correcto desempeño?

La legislación de la provincia de Córdoba sobre la materia abordada no es la excepción. Sus recurrentes cambios y adecuaciones demandan un estudio continuo de parte de los agentes para cumplir con su obligación de actuar como tales. La necesidad de un marco normativo claro, estable, ágil y que permita encuadrar a las distintas operaciones (sin demasiado análisis) conforme a parámetros preestablecidos, pareciera denotar una consecuente reforma en el Código Tributario de la provincia.

El desarrollo de este trabajo tiene como objetivo general demostrar el fuerte grado de responsabilidad que recae sobre los agentes de retención y percepción designados por los Fiscos provinciales, además del elevado costo que significa la realización de su labor. Se busca efectuar un aporte profesional destinado al Poder Legislativo provincial, dejando notar las consecuencias (muchas veces, perjuicios) que les traen aparejados a sus colaboradores obligados las constantes modificaciones normativas, cuando estas parecieran realizarse exclusivamente respondiendo a una necesidad de recaudación inmediata. Para ello, nos centraremos en el análisis del régimen establecido en la provincia de Córdoba, pudiendo este resultar aplicable para las demás jurisdicciones de las 23 restantes que posean características similares. A estos fines, en una primera parte se expondrán conceptos fundamentales que ayudarán a una mejor comprensión de

la temática de estudio. Luego, se describirá la problemática desde los tres enfoques que intervienen en los regímenes de retención/percepción: Agente, Sujeto Pasivo y Estado. Posteriormente, se detallará el régimen sancionatorio aplicable para estos tipos de operaciones y, finalmente, se compartirán las conclusiones arribadas.

2. MARCO CONCEPTUAL

2.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El impuesto sobre los ingresos brutos grava el ejercicio habitual de una actividad onerosa, independientemente si esa actividad es lucrativa o no.

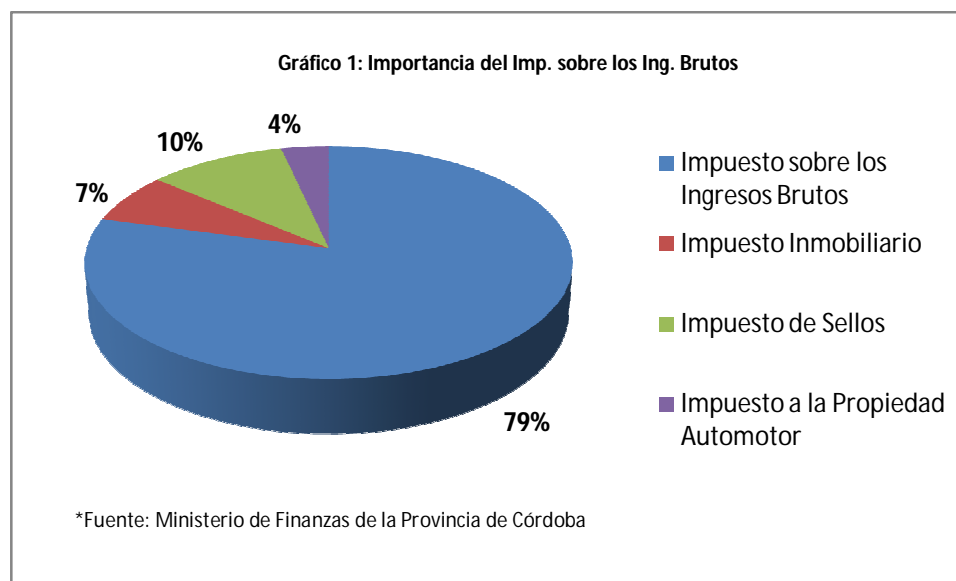
Se trata de un impuesto indirecto, real y local debido a que grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva, no tiene en cuenta aspectos subjetivos del destinatario del tributo y debe respetar el principio de territorialidad para que la actividad se encuentre alcanzada. La habitualidad variará conforme a la naturaleza de la actividad, sin embargo, una vez adquirida se mantendrá aunque se desarrolle de manera discontinua.

Los destinatarios legales del impuesto son los enumerados en el art. 29 del Código Tributario, siempre que realicen actividades gravadas: personas de existencia visible, personas de existencia jurídica de carácter público o privado, simples asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho, entidades que existen de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma con relación a las personas que las constituyan, las UTE y agrupaciones de colaboración empresaria, fideicomisos y fondos comunes de inversión. El art. 180 agrega a las sucesiones indivisas, asimismo aclara que mantendrán su condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra con relación a las ventas en subastas judiciales y a los demás hechos impositivos que se efectúen con motivo de los procesos respectivos.

El período fiscal corresponde al año calendario, debiéndose ingresar once anticipos en cada período fiscal correspondientes a cada uno de los once primeros meses del año y un pago final.

Cuando se ejercen actividades en más de una jurisdicción se utiliza la figura del Convenio Multilateral a los efectos de subsanar los posibles problemas de doble imposición. Los convenios delimitan los poderes tributarios de cada una de las jurisdicciones intervinientes cuando se está en presencia de un proceso único y comercialmente inseparable.

El gráfico 1 refleja la importancia del tributo sobre el resto de los impuestos provinciales recaudados por la provincia de Córdoba, de acuerdo con los datos obtenidos de la recaudación total en el período 2015:



2.2 Conceptos de Agentes de Retención y Percepción

Para Villegas (2009, pág. 339)

El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de detraer la parte que corresponde al Fisco en concepto de tributo.

En igual sentido, “el agente de percepción es aquel que, por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco” (Villegas 2009, p. 339).

Se trata de sujetos que están obligados a pagar una obligación tributaria ajena sin haber configurado el hecho imponible, como consecuencia de un mandato legal y por mantener con el verdadero contribuyente un vínculo jurídico determinado.

Los agentes poseen con los contribuyentes del impuesto una suerte de responsabilidad solidaria emanada de la normativa que faculta al Fisco a designar a determinados sujetos a actuar como tales.

La obligación de los agentes nace junto al momento en que se produce el pago o el cobro del bien o servicio prestado o recibido, debiendo entonces detraer o adicionar el impuesto correspondiente. Con base en la afirmación anterior, se puede concluir que la obligación se relaciona con el concepto de lo *percibido*, es decir, es necesario el cobro o pago efectivo de la prestación para su nacimiento, no siendo suficiente que solo se haya devengado. El agente debió haber cobrado esos importes y contar con esa liquidez para ingresarlos.

La obligación solidaria entre contribuyente y agente surge desde el momento en que el segundo está obligado a actuar. Se manifiesta cuando vencido el plazo para su ingreso, el agente no haya depositado el impuesto que debió retener o percibir, posibilitando desde entonces al Estado a exigir coercitivamente el resarcimiento del daño ocasionado a la Hacienda Pública, tanto al contribuyente como al agente que omitió ejercer su función. La responsabilidad de ambos se extinguirá con el pago de la obligación, independientemente de quien lo realice. Sin embargo, podrán ser sancionados por su inactividad. Como aclara Soler (2011, pág. 430)

Al no poder optar por la autorretención la responsabilidad solidaria del contribuyente debe concluir en el momento en que es practicada la amputación retentiva o la adición al impuesto. Al efectuarse la retención o la percepción, cesa la obligación del contribuyente frente al Fisco con relación al impuesto retenido o percibido y, en el caso de falta de ingreso de este, el Estado solo podrá intentar el resarcimiento mediante la agresión sobre los bienes del agente de retención o percepción. El comprobante de la retención o percepción libera al contribuyente de toda responsabilidad.

Si finalmente el monto determinado del impuesto que debe abonar el sujeto pasivo del hecho imponible es superior a la retención o percepción sufrida, será responsable por el ingreso del saldo resultante en los vencimientos fijados por la ley y las resoluciones respectivas.

La responsabilidad solidaria se limita exclusivamente al incumplimiento de la obligación sustancial y sus intereses, no extendiéndose a las consecuencias infraccionales y penales, como se explicará más adelante.

2.3 Carga pública: deber de colaboración

Para la realización y cumplimiento de sus fines, el Estado posee la facultad de imponer coercitivamente a los habitantes, el cumplimiento de ciertas obligaciones denominadas “cargas públicas”, entre las cuales podemos encontrar a las llamadas obligaciones de hacer.

El Código Civil y Comercial Argentino define en su art. 773 a las obligaciones anteriormente mencionadas como aquellas cuyo objeto consiste en la prestación de un servicio o en la realización de un hecho, en el tiempo, lugar y modo acordados por las partes.

En su libro, Soler (2011) identifica principios sustanciales para que la carga pública quede encuadrada dentro del marco constitucional, entre ellos¹ :

- Legalidad: el servicio debe ser establecido por ley.
- Igualdad: debe darse igual trato a quienes estén en iguales condiciones.
- Temporalidad: la duración del servicio debe ser limitada.
- Carácter cierto y determinado: las prestaciones personales deben tener un objeto específico y perfectamente determinado.
- Justificación: solo puede imponerse cuando razones de urgencia o interés público lo requieren.
- Impermutabilidad: la responsabilidad de la carga no puede ser transferida a un tercero.
- Gratuidad: no necesariamente los servicios deben ser remunerados.

El autor además agrega que la relación jurídica que liga a los agentes de retención y percepción con el Fisco es la derivada del establecimiento de una carga pública, siendo los agentes sujetos pasivos de una obligación de hacer, concretada en un resultado consistente en el ingreso de una suma dineraria al Tesoro.

¹ El autor considera a la impermutabilidad y la gratuidad como corolarios del carácter de cargas públicas.

3. DESCRIPCIÓN DEL RÉGIMEN DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN DE CÓRDOBA

El Título I del Libro III del Decreto 1205/2015 del Poder Ejecutivo de Córdoba reglamenta todo lo referido al régimen de retención y percepción de Córdoba y la Resolución Normativa 1/2015 (RN 1/2015) de la Dirección General de Rentas brinda precisiones sobre ciertas formalidades que debe cumplir el Agente. El conocimiento de ambas normas resulta fundamental para el correcto desempeño de este, no cumplirlas significaría entrar en el régimen sancionatorio detallado más adelante.

3.1 Régimen de Retención

El art. 170 del Decreto 1205/2015 del P.E. comienza por definir al régimen general de retención y especificando que recaerá sobre aquellos sujetos alcanzados por el tributo en la provincia de Córdoba. En este sentido, se pretende definir su territorialidad.

Los sujetos obligados a actuar como Agentes de retención serán los nominados por la Secretaría de Ingresos Públicos, según lo que establece el art. 171.

El art. 172 describe a los sujetos pasibles de sufrir retenciones, haciendo hincapié en la condición “siempre que desarrollen actividades alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Bruto en la provincia de Córdoba”, ellos son aquellos que:

- a) Realicen operaciones de ventas de bienes, prestaciones de servicios, locaciones de bienes y/o realizaciones de obras;
- b) Presenten al cobro liquidaciones o rendiciones periódicas correspondientes a sistemas de pago mediante tarjetas de crédito, de compras y/o de pagos, tickets o vales alimentarios, de combustibles y/o similares.

En el caso de cesión de créditos o facturas el sujeto pasible de retención será el acreedor original o el emisor de la factura.

Como se resaltó, el requisito de realizar actividades gravadas en la jurisdicción Córdoba es fundamental para ser sujeto pasible, puede inferirse que aquellos que no las realicen (las efectúen en otras jurisdicciones, por ejemplo) no deberían estar alcanzados.

El siguiente artículo se refiere al caso de liquidaciones o rendiciones periódicas correspondientes a sistemas de pago mediante tarjetas de crédito, de compras y/o pagos, tickets o

vales alimentarios, de combustibles y/o cualquier clase de tickets o vales de compras y/o similares. En estas situaciones, los agentes de retención que deban actuar como tales respecto de sujetos pasibles que tributen bajo las normas del Convenio Multilateral, practicarán las retenciones, exclusivamente, a aquellos contribuyentes que se encuentren incluidos en el padrón que publica mensualmente la DGR en la página web institucional del Gobierno de la Provincia de Córdoba. No se considerarán en el padrón a los sujetos que hayan obtenido el certificado de no retención del impuesto.

El capítulo III del Dto. 1205/2015 del P.E. en su art. 174 menciona a los sujetos que no son pasibles de retenciones del régimen:

No corresponderá practicar la retención a que se refiere el presente Subtítulo cuando:

- a) El sujeto pasible de la retención resulte comprendido en las normas del Convenio Multilateral y su coeficiente unificado de ingresos-gastos atribuible a la Provincia de Córdoba resulte inferior al que defina la Secretaría de Ingresos Públicos.
- b) Se trate de entidades financieras comprendidas en la Ley Nacional N° 21526 y sus modificatorias.
- c) Se trate de sujetos excluidos por la Secretaría de Ingresos Públicos, en razón de estar comprendidos en un determinado sector de actividad económica que resulte pasible de percepción del impuesto en una parte significativa en sus operaciones de compra.
- d) Se trate de sujetos cuyos ingresos totales se encuentren exentos o no gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las disposiciones del Código Tributario Provincial o normas tributarias especiales.
- e) Se trate de sujetos beneficiarios de regímenes especiales de promoción, cuando la exención y/o desgravación concedida por la Provincia de Córdoba en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, alcance el ciento por ciento (100 %) de la actividad desarrollada.
- J) Se trate de sujetos comprendidos en el régimen especial de tributación de impuesto fijo, previsto en el Código Tributario Provincial o normas tributarias especiales, excepto los casos que disponga la Secretaría de Ingresos Públicos.
- g) Se trate de contribuyentes a quienes se les hubiere extendido el correspondiente "Certificado de no Retención" a que se hace referencia en el presente Título.

h) Se trate de empresas prestadoras de servicios de electricidad, gas, agua, servicios cloacales y telecomunicaciones.

i) Se trate de sujetos designados como agentes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la Secretaría de Ingresos Públicos.

Con respecto al inciso a), la última modificación de la Secretaría de Ingresos Públicos fijó en 0,05 el coeficiente unificado para considerar a un sujeto no pasible. Por otro lado, para conocer a los comprendidos en el régimen especial de tributación de impuesto fijo que menciona el inciso j), la Administración mensualmente pone a disposición en su página web el listado actualizado de ellos lo que permite hacer las consultas respectivas.

La documentación que deberán presentar al Agente los sujetos que participan de la operación a fin de acreditar situaciones especiales se detalla en la RN 1/2015 de la DGR:

- Contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral: los Contribuyentes que tributan bajo el régimen del Convenio Multilateral, deberán acreditar tal situación con la copia del Formulario CM 05 presentado ante el órgano recaudador de la jurisdicción sede y que corresponda al año anterior para el cual se aplicará. Dicha acreditación tendrá validez hasta el vencimiento de la Declaración Jurada CM 05 en el próximo ejercicio fiscal.

El Agente con la acreditación dispuesta en el párrafo anterior, podrá considerar el artículo del convenio por el cual tributa el Contribuyente, a efectos de la aplicación del Artículo N° 233 del Decreto N° 1205/2015 (ex Artículo 48 del Decreto N° 443/2004 y modificatorios), y el coeficiente unificado para la Jurisdicción Córdoba a fin de determinar si se trata de un sujeto no pasible de retención/percepción, de acuerdo con las disposiciones establecidas en el inciso a) de los Artículos 174° y 195° del citado Decreto (ex Artículos 4° y 22 del Decreto N° 443/2004 y modificatorios) (...). (Art. 552 RN 1/2015).

En el caso de inicio de actividad en la Jurisdicción Córdoba de Contribuyentes sujetos a las normas de Convenio Multilateral se retendrá/percibirá conforme al Artículo 233° del Decreto N° 1205/2015 (ex Artículo 48 del Decreto N° 443/2004 y modificatorios), sin perjuicio de no tener coeficiente único atribuible a esta Provincia para el período en cuestión, acreditando esta situación con la presentación del CM 01 ante el Agente o Intermediario. (Art. 553 RN 1/2015).

- Contribuyentes de otras jurisdicciones no alcanzados por el impuesto en la provincia de Córdoba: considerando lo previsto en la Resolución de la Secretaria de Ingresos Públicos con respecto a la alícuota agravada para el sujeto pasible de retención que no acredite su inscripción en la Jurisdicción Córdoba, si la venta, locación de obra y/o prestación de servicios no se realizara en la Provincia de Córdoba, y el sujeto vendedor/locador o prestador de servicio se encontrara radicado en otra/s jurisdicción/es no desarrollando actividades alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba, deberán presentar ante el Agente copia de la constancia de Inscripción como Contribuyente Local en otras jurisdicciones. En el caso de Contribuyentes que tributen por Convenio, copia del respectivo Formulario CM 05 presentado ante el órgano recaudador de la jurisdicción sede y que corresponda al año anterior al de la anualidad por la que se presente. Dicha acreditación tendrá validez hasta el vencimiento de la Declaración Jurada CM 05 en el próximo ejercicio fiscal. (Art. 554 RN 1/2015).

- Contribuyentes exentos cuya exención NO opera de pleno derecho: para el caso de los sujetos comprendidos en los incisos c), d), e) e i) del art. 174 deberán presentar ante el Agente:

- Copia de la Resolución o instrumento legal con fecha de finalización de la exención que les otorgó el beneficio. A partir del 01-11-2013 no serán válidas a estos fines las resoluciones sin limitaciones de vigencia temporal, declarando exención al pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y/o del Impuesto de Sellos, en virtud del inciso 3) del Artículo 214 del Código Tributario Ley N° 6006, T.O. 2015 y sus equivalentes vigentes en años anteriores y deberá presentar la constancia del trámite efectuado conforme lo previsto en el Artículo 494° de la presente;
- Nota en carácter de Declaración Jurada conteniendo nombre y apellido o razón social, domicilio, número de Inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y/o Número de C.U.I.T., con indicación del inciso en el cual se encuadra y la subsistencia del beneficio. (Art. 557 inc. 1) RN 1/2015).

- Contribuyentes exentos cuya exención SI opera de pleno derecho: para el caso de los sujetos comprendidos en los incisos b), d) y f) del art. 174 deberán presentar ante el Agente:

- Nota en carácter de Declaración Jurada conteniendo nombre y apellido o razón social, domicilio, número de Inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y/o Número de C.U.I.T., con indicación del inciso en el cual se encuadra. (Art. 557 inc. 2) RN 1/2015).

- Contribuyentes exentos por el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 9505 para la actividad industrial: deberán acreditar anualmente ante el Agente el encuadramiento en la exención para la actividad de industria prevista en el inciso 23) del art. 215 del CT a través del formulario F-306 vigente, F-303 vigente o una nota en carácter de declaración jurada con los datos del interesado, declarando que no supera los topes establecidos por la Ley 10249 y que posee solicitud o certificado de inscripción en el Registro Provincial de Industria correspondiente al año en curso, según lo establece el art. 560.

Las mencionadas Constancias o la Nota presentada por el Contribuyente conforme lo dispuesto en el Artículo 560° de la presente, solo procederá como instrumento de acreditación - ante el Agente de Retención, Percepción, cuando la totalidad de sus ingresos se encuentren exentos por estar comprendidos como sujetos no pasibles o excluidos. Dichas Constancias tendrán validez ante el Agente hasta el 30 de Abril del año siguiente al de su otorgamiento, mientras que la Nota mencionada caducará el 31 de Diciembre del año en que se emita. (Art. 453, último párrafo, RN 1/2015).

Retornando al Dto. 1205, el capítulo IV otorga precisiones sobre las operaciones sujetas a retención. En primer lugar define su alcance considerando que quedan alcanzadas por el régimen las adquisiciones de bienes, locaciones de bienes, obras y/o servicios, prestaciones de servicios y las recaudaciones, rendiciones y/o liquidaciones referidas a operaciones alcanzadas, en las cuales intervengan los sujetos nominados como Agentes de retención del impuesto. Luego aclara que la retención procederá independientemente del lugar de entrega de las cosas, de la realización de la obra o de la prestación del servicio.

El art. 178 del Dto. 1205/2015 enumera las operaciones no sujetas a retención, las cuales son:

- Operaciones de adquisición de bienes muebles, cuando asuman el carácter de bien de uso para el vendedor. (Documentación de respaldo según el art. 558 inc 1) RN 1/2015: nota en carácter de Declaración Jurada conteniendo nombre y apellido o razón social, domicilio,

número de Inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y/o Número de C.U.I.T., manifestando que el bien reviste el carácter de bien de uso o insumo para la fabricación del aquel, según corresponda).

- Operaciones exentas conforme a las disposiciones del Código Tributario o normas tributarias especiales. (Documentación de respaldo según el art. 558 inc 2) RN 1/2015: nota en carácter de Declaración Jurada conteniendo nombre y apellido o razón social, domicilio, número de Inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y/o Número de C.U.I.T., declarando artículo y norma que dispone la exención total sobre dicha operación. Si el Agente considerara que está acreditada por operaciones anteriores esta exención, podrá no exigir la presentación de la nota mencionada).
- Cuando el importe total de la operación se cancele en especie, salvo algunas excepciones.
- Operaciones alcanzadas por el régimen especial de retención con carácter de pago único y definitivo a sujetos del exterior.

El capítulo VI comienza estableciendo la base sujeta a retención, la que será el total del monto pagado sin deducción alguna en concepto de retenciones de impuestos nacionales, provinciales o municipales. En términos generales, la retención se practica sobre el 80% de la base definida aplicando la alícuota actual del 3,5%. Si la operación sujeta a retención corresponde a una actividad gravada a una alícuota menor, deberá aplicarse esta última sobre el 80% del importe que se pague, aclaración contenida en el art. 180 inc. a). Tanto la base sujeta a retención como las alícuotas pueden variar en determinadas actividades particulares.

Por último, el aspecto temporal del régimen. El art. 186 del Dto. 1205/2015 del P.E. dispone el momento de la retención:

La retención deberá practicarse en el momento en que se efectúe -total o parcialmente- el pago, la distribución, la liquidación, la acreditación con libre disponibilidad o cualquier otra forma de puesta a disposición del importe correspondiente a cada operación sujeta a retención.

Cuando las operaciones sean canceladas total o parcialmente mediante la utilización de pagarés, letras de cambio, facturas de crédito y/o cheques de pago diferido la retención

procederá en el momento de la emisión o endoso del respectivo documento, con independencia de la fecha de vencimiento del mismo.

En el caso de cesión de crédito o factura se deberá retener en el momento del pago de dicho crédito o factura.

A todos los efectos, entiéndase por pago aquél que se realice en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles los fondos, estos se hayan acreditado en la cuenta del titular o con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se hayan reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o dispuestos de ellos en otra forma, cualquiera sea su denominación.

El ingreso de las retenciones practicadas por los Agentes es quincenal, generalmente a los diez días de finalizada la quincena que se cancela.

Las retenciones sufridas serán consideradas por el sujeto pasible como impuesto ya ingresado. El cómputo de ellas deberá realizarse en la declaración jurada del mismo mes que se produjo y hasta en dos meses posteriores. Caso contrario, tendrá que realizar el procedimiento de compensación.

3.2 Régimen de Percepción

El régimen de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos recae sobre aquellos sujetos alcanzados por el tributo en Córdoba. Asimismo, serán Agentes de percepción los responsables nominados por la Secretaría de Ingresos Públicos.

El art. 195 enumera a los sujetos NO pasibles de percepción:

- a) Cuando el sujeto pasible de la misma resulte comprendido en las normas del Convenio Multilateral y su coeficiente unificado de ingresos-gastos atribuible a la Provincia de Córdoba resulte inferior al que defina la Secretaría de Ingresos Públicos².

² Actualmente, el coeficiente deberá ser igual o menor a 0,05.

- b) Sujetos cuyos ingresos totales se encuentren exentos o no gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las disposiciones del Código Tributario Provincial o normas especiales.
- c) Operaciones realizadas con beneficiarios de regímenes especiales de promoción, en la proporción de la exención y/o desgravación concedida por la Provincia de Córdoba en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- d) Sujetos designados como agentes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con excepción de los casos que establezca, en general o para distintos sectores, actividades u operaciones, la Secretaría de Ingresos Públicos.
- e) Sujetos comprendidos en el régimen especial de tributación de impuesto fijo, previsto en el Código Tributario Provincial o normas tributarias especiales, siempre que obtengan el "Certificado de Sujeto no Pasible de Percepción" emitido por la Dirección General de Rentas u organismo que en el futuro la reemplace³.
- f) Contribuyentes a quienes se les hubiere extendido el correspondiente "Certificado de no Percepción" a que se hace referencia en el presente Título.

La Secretaría de Ingresos Públicos designa a los Agentes en virtud de un sector o rubro de actividad, de acuerdo con este será la alícuota que deberá aplicar en sus operaciones. Sin embargo, independientemente del rubro por el cual designado, el Agente actuará en función de todas las operaciones alcanzadas por el régimen, es decir, la venta de bienes, prestaciones de servicios y locaciones de bienes, obras y/o servicios. El art. 198 agrega que la percepción procederá independientemente del lugar de entrega de las cosas o de la realización de las obras o prestación de servicios.

Seguidamente, el capítulo V describe las operaciones no sujetas a percepción en su art. 200:

No procederá practicar la percepción que trata el presente Subtítulo en los siguientes casos:

³ Mensualmente puede verificarse el listado de contribuyentes que tributan bajo el régimen de impuesto fijo a través de la página web de la Administración: www.dgrcba.gov.ar, en la sección "consulta/listados".

- a) Cuando los bienes objeto de la operación, asuman para el adquirente el carácter de bienes de uso o constituyan un insumo para la fabricación de los mismos, situación que deberá ser acreditada por el adquirente en la forma que establezca la Dirección General de Rentas.
- b) Operaciones exentas conforme las disposiciones del Código Tributario Provincial o normas tributarias especiales.
- c) En el faenamiento o matanza de animales de las especies bovina, ovina, equina, porcina y caprina cuando la carne se destine a exportación, circunstancia que se acreditará con copia del "romaneo de playa" y demás documentación oficial que la acredite fehacientemente, debidamente intervenida por personal habilitado para tales fines por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación y/o sus dependencias.
- d) Cuando se trate de las operaciones y/o situaciones que disponga la Secretaría de Ingresos Públicos.

Cabe aclarar que la documentación respaldatoria solicitada para acreditar el encuadramiento del sujeto pasible de percepción es igual a la detallada y explicada en el régimen de retención.

El momento de practicar la percepción será junto a la emisión de la correspondiente factura o documento equivalente por parte del sujeto obligado a actuar como Agente de percepción.

Por último, la base de la percepción es el monto total de la operación excluido el IVA (siempre que se encuentre discriminado en la factura), no pudiendo deducirse otro importe salvo por las bonificaciones de la operación obtenidas, es decir, descuentos por pronto pago, por volumen, entre otras. La alícuota dependerá del sector por el cual fue nominado Agente y la situación particular del percibido. No se realizará la percepción en pagos cuya base de cálculo sea igual o inferior a la definida por la Secretaría de Ingresos Públicos (última actualización: \$500,00).

4. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD

4.1 Rol de los Agentes de Retención y Percepción

Los principios de razonabilidad y proporcionalidad poseen rango constitucional. Vulnerarlos tiñe a la carga pública de inconstitucionalidad. El Poder Ejecutivo tiene a su cargo asegurarse del cumplimiento de los deberes establecidos, reglamentando el procedimiento y el control. En su afán de incrementar la recaudación, dicta desbordadamente modificaciones a los reglamentos, complicando cada vez más el trabajo de los Agentes. De esta manera, se produce una transferencia de la tarea de fiscalización y control desde el sector público al privado, otorgándoles un trabajo administrativo no remunerado que se acompleja con cada nueva resolución que emite.

Puede observarse una notable desproporción para quienes se ven obligados, bajo la figura del deber de colaboración, a actuar gratuitamente contrayendo severas sanciones en caso de no hacerlo, tornándose un tanto abusivo.

Citando a uno de los principios establecidos por Soler, la temporalidad no se ve respetada en estos regímenes al no contar con una limitación temporal del ejercicio de la función.

El desarrollo económico es el que permite incrementar los niveles de recaudación de las arcas provinciales por lo que facilitar la realización de las actividades económicas se vuelve un propulsor determinante. La aplicación de estos regímenes, inyectando una mayor burocracia previa a las transacciones (en tanto el Agente deberá requerirles la documentación necesaria a sus proveedores o clientes, y estos últimos tendrán que recopilarla y presentarla para su correcto encuadre en el régimen), estaría provocando el efecto contrario al deseado.

Deja de predominar el equilibrio que debe manifestarse entre las ventajas de la creación de estas formas de recaudación anticipada y la mayor carga administrativa para los contribuyentes, una especie de “el fin justifica los medios”.

Los beneficios saltan a la vista. El costo de la recaudación se ve soportado por terceros. Los particulares se fiscalizan entre sí y el Fisco se asegura el ingreso del tributo, entorpeciendo las maniobras tendientes a la defraudación.

En la vereda del frente, los particulares sufren estos mayores costos asumiéndolos íntegramente sin contraprestación reconocida por el Estado. Pero no solo se trata de incrementos de tareas administrativas, sino también de la necesidad de mantenerse actualizado respecto a las modificaciones en los regímenes introducidas varias veces al año por la Administración.

El principio de legalidad en materia de cargas públicas es determinante. Los deberes de los obligados deberían encontrarse legitimados mediante una ley que defina el alcance de su labor y les otorgue seguridad jurídica. La variabilidad normativa pone en jaque este principio junto al de certeza, desembocando en la confusión del obligado a actuar sobre la base de ella. Por supuesto, esta podría considerarse una herramienta para probar el error excusable en el ejercicio de su función.

El Decreto 1205/2015 del P.E. es el que reglamenta a los regímenes de retención y percepción y la Resolución Normativa 1/2015 (y sus modificatorias) de la DGR incluye formalidades y demás obligaciones complementarias que deben acatar los Agentes.

4.1.a) Delegación remunerada: el caso de Kolector

A diferencia de lo que ocurre a nivel nacional y municipal, por medio de licitación pública la provincia de Córdoba le otorgó a Kolector la tarea del recupero de las acreencias fiscales.

Kolector es una Unión Transitoria de Empresas constituida por las firmas Servicios y Consultoría y Compañía de Gestión, Administración y Fiscalización S.A. y ejerce su función en Córdoba desde enero de 2005.

Sus servicios se basan en mantener y mejorar las oficinas de atención de los contribuyentes minimizando los costos de espera, creación y mantenimiento de una página web que permite realizar un gran número de trámites no presenciales, asistencia tributaria a través de un call center, mejoras en la calidad de los datos de los contribuyentes permitiendo obtener el detalle integral de su deuda y mora, optimizar los mecanismos de control, volver más eficiente la cobranza extrajudicial de los tributos vencidos, facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones, y demás tareas tendientes a optimizar los niveles de recaudación.

Según los datos informados en su reporte de sustentabilidad de 2014, Kolector logró incrementar en ese año el 41,4% de los ingresos de origen provincial.

La remuneración que percibe la UTE consiste en una proporción de los ingresos recaudados, no tratándose de cánones ni de cuotas fijas. El contrato original fijaba una comisión del 23,72% (IVA incluido) sobre deudas en sede administrativa. Posteriormente, esa comisión se redujo a un 22,297 % (IVA incluido) sobre deuda vencida.

Los objetivos fijados en el contrato con la provincia fueron los siguientes:

- Fortalecer el sistema de administración tributaria de la provincia de Córdoba, a través de la mejora de los procedimientos y mecanismos de control, optimizando los costos de administración.
- Hacer más eficiente la cobranza extrajudicial en sede administrativa de los tributos vencidos y otras obligaciones a cargo de la DGR.
- Mantener y actualizar la información contenida en las bases de datos pertenecientes a la DGR.
- Optimizar en todas sus funciones del actual sistema de recaudación la transferencia de conocimientos y de gestión a la DGR.
- Mantener los sistemas informáticos propios.
- Brindar un servicio de calidad a los contribuyentes que facilite el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- Optimizar los niveles de recaudación.

El objetivo principal de la UTE, consistente en mejorar la recaudación, se asemeja al que motivó a la creación de los regímenes tratados en el presente trabajo. Si bien estos últimos fueron anteriores, continuaron luego de la incorporación de Colector sin grandes modificaciones. De lo anterior surgen entonces los siguientes interrogantes: ¿Ya no existe un ente encargado de asegurarse la recaudación y que además lo solventamos entre todos?, y si es así ¿por qué entorpecer el desarrollo económico con la complejidad administrativa y los mayores costos que deben soportar los Agentes designados al mantenerse los regímenes vigentes?; en el caso que se justifique la continuidad de la labor de los Agentes: ¿no debería la Administración reconocerle al menos parte de los costos en capacitación, mano de obra, sistemas informáticos y demás adecuaciones necesarias para llevarla correctamente a cabo?, y así el número de interrogantes continúa, no limitándose exclusivamente a aspectos económicos (que de reconocerse, seguramente no alcanzarían a cubrir la totalidad de los costos), sino también cuestionando la constitucionalidad del régimen por los motivos antes desarrollados.

4.1.b) Una primera alternativa: el Decreto 1517/1991

A nivel nacional existió un decreto cuya vigencia se extendió desde 1991 hasta 2010, cuando se derogó con el Decreto 1277/2010, que consistió en el reconocimiento de parte de los gastos que debían asumir los Agentes en el ejercicio de su rol.

En su considerando, el Decreto reconocía los gastos administrativos adicionales en que debían incurrir los obligados con los regímenes de retención y percepción vigentes, justificados por la necesidad de incrementar la eficiencia de los mecanismos de recaudación fiscal, tendientes a reducir los índices de incumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Resolución 17/1991 de la Secretaría de Ingresos Públicos fijaba el monto a retribuir, consistente en dos mil australes por cada registro informado, entendiéndose por tal, la información mayorizada en cabeza de cada sujeto pasible de las retenciones y/o percepciones practicadas por mes calendario y por cada régimen.

La R.G. 3527 estableció el procedimiento para hacerse efectiva la retribución. Aquella se liquidaba por períodos cuatrimestrales vencidos a través de un cheque no a la orden librado por la Caja Nacional de Ahorro y Seguro, a los 120 días corridos contados a partir del último día determinado para la presentación cuatrimestral que se trate. El primer período sujeto a retribución fue el que comprendió los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1991. En 2010, mediante el Decreto 1277 se deroga el régimen argumentando la inexistencia de los fundamentos que le dieron origen a la retribución, con motivo de haberse implementado una solución informática integral a través de programas aplicativos gratuitos que simplificaron los procesos y redujeron sustancialmente los costos administrativos.

Este primer avance hacia el reconocimiento en favor del obligado de los gastos incurridos no se vio implementado en la provincia de Córdoba. Por supuesto, no se pretende que aquellos sean totalmente cubiertos debido a que esto resultaría casi imposible, pero contribuiría en cierta medida al alivio del Agente (en este caso, económico) en la realización de su tarea.

Si bien se conocen a grandes rasgos los costos que el ejercicio de la carga pública le genera a los Agentes designados, estos no podrían medirse a la perfección salvo mediante un sistema de costeo pormenorizado con el cual no cuentan la mayoría de las empresas medianas. Por

consiguiente, se tendería a una estimación razonable la que resultaría muchas veces perjudicial para la Administración.

Una alternativa que podría adoptarse es el reconocimiento de gastos a través de la forma de retribución actual realizada a Kolector, en virtud de tratarse de una tarea de recaudación muchas veces similar. Para hacerlo se debería estudiar un coeficiente que represente en gran medida a la erogación realizada por cada retención/percepción efectuada y fijar a aquel como porcentaje de retribución por cada operación en la que el colaborador tuvo que actuar. De esta forma, se produciría un incentivo tácito tendiente a realizar un mayor número de retenciones/percepciones, conduciendo al Agente a extremar los recaudos para que solo se omita actuar cuando su proveedor/cliente presente la correspondiente documentación justificativa y otorgándole mayor énfasis a la capacitación de su personal. Por supuesto, en contrapartida la Administración debería entregar en tiempo y forma o poner a disposición esa documentación que reconozca exenciones o desgravaciones a los interesados, o publicar listados con los contribuyentes incluidos, de tal manera que no existan dudas al momento de la realización de la operación sujeta a retención/percepción.

Como puede observarse, el Fisco podría obtener mejores resultados a través de este tipo de incentivos y no por medio de la amenaza de la aplicación de los abusivos regímenes sancionatorios. Si bien aumentan sus costos, la relación beneficio/costo hasta podría verse beneficiada con esta alternativa.

4.1.c) Discrecionalidad del Estado en la designación de Agentes

Para que la función del Agente de Retención o Percepción se encuentre justificada y se convierta en responsable por deuda ajena frente al Fisco, necesariamente debe existir una estrecha relación entre este y el contribuyente directo del impuesto. Es decir, el Estado tiene que ser acreedor del contribuyente y este último, a la vez, realizar un negocio con el Agente que los vincule y dé nacimiento a la obligación tributaria.

Por su cercanía con el hecho imponible, aunque su relación sea de segundo grado ya que no se trata de un contribuyente directo del tributo, el Agente actuará por cuenta del Fisco y asegurará el anticipo del impuesto que posteriormente deberá cancelar el finalmente sujeto pasivo de la

obligación. El segundo fundamento de su designación legal es la disposición dineraria con la que cuenta el Agente para detraer o adicionar el impuesto.

Las provincias, conforme a la distribución de potestades establecidas por la Constitución Nacional, podrán imponer cargas públicas exclusivamente a los sujetos domiciliados en ellas o que realicen alguna actividad generadora de obligaciones dentro de sus límites.

Como vimos, el deber de los Agentes se define como una carga pública. El vínculo territorial se establecerá en función del lugar en el que se desarrolle el hecho previsto por la ley desencadenante del accionar del Agente, es decir, el lugar donde se realiza el pago (para el caso del Agente de Retención). Por lo anterior, podemos concluir que la Administración Provincial no podría designar como Agente de Retención a un sujeto de otra jurisdicción cuyos pagos los efectúe en aquella, aun cuando el destinatario del pago se trate de un contribuyente obligado del Estado que quiere imponer la carga pública. Resulta totalmente improcedente y no se verifica el principio constitucional de territorialidad.

El pago es el que fundamenta el nacimiento de la obligación de retener y su lugar de realización definirá el Estado legitimado para establecer la carga pública y normar el procedimiento.

4.1.d) ¿Existencia de ilegitimidad en el régimen de percepción?

La obtención de ingresos alcanzados por el tributo durante el ejercicio fiscal da lugar al nacimiento del hecho imponible.

El contribuyente podría realizar compras tiempo antes de haber ejecutado ventas o prestaciones de servicios gravadas por el impuesto, por lo que el Agente de Percepción, de actuar como tal, percibiría un pago a cuenta de un tributo cuyo hecho imponible no se desencadenó y más aun, podría desconocerse cuándo lo haría. Continuando con la suposición, el Fisco estaría recibiendo ingresos sin causa legítima que los justifiquen.

La exigencia por parte de la Administración de los recursos obtenidos mediante este régimen posee una importante cuota de ilegitimidad debido a que el hecho generador del crédito a favor del ente (existencia de ventas o servicios gravados del contribuyente) no se ha configurado.

4.2 Rol del Contribuyente

Si bien el presente trabajo tiene como eje el análisis de la tarea de los Agentes de los regímenes de retención y percepción provinciales, es necesario para completar el estudio y extraer mejores conclusiones una mención de la situación de inconstitucionalidad a la cual se enfrentan, en forma permanente, los sujetos que se ven afectados por estos regímenes en su carácter de contribuyentes directos del impuesto sobre los ingresos brutos.

4.2.a) Relación con el nacimiento del hecho imponible

De acuerdo con lo establecido por el Código Tributario de Córdoba, el ejercicio habitual y a título oneroso de actividades en la provincia estará alcanzado por el impuesto. Esta definición abreviada da lugar al hecho imponible del tributo. En otras palabras, la inexistencia de habitualidad, onerosidad y territorialidad excluyen al sujeto de la obligación.

Anteriormente describimos el caso de las percepciones pero lo mismo ocurre con las retenciones en la fuente, las cuales se encuentran justificadas siempre y cuando tengan relación con el nacimiento de la obligación tributaria, o más precisamente, con el hecho imponible disparador de esta. Caso contrario, Rentas estaría contando con ingresos que no poseen un sustento legal, financiándose con ellos hasta tanto se resuelva su reintegro.

Dos situaciones que reflejan a simple vista la inexistencia de la relación necesaria con el hecho imponible son, por un lado, las retenciones realizadas a cobros de ventas a plazo y por el otro, las efectuadas sobre los cobros que reciben las UTE.

En el caso de las ventas a plazo, por ejemplo a 120 días, por aplicación del criterio de lo devengado se tributará por su totalidad en el período fiscal en el que se haya concertado la operación, sin embargo se cobrará 120 días después. Al momento del cobro, si el cliente fuese agente de retención del impuesto la practicará sobre su pago, o bien, si abonara con tarjeta será la entidad liquidadora la que la efectúe. Con respecto a las UTE, muchas de ellas son creadas para la realización de obras públicas específicas las cuales son abonadas por el Estado, en la mayoría de los casos, bastante tiempo después de ejecutadas. Al igual que en las ventas a plazo, las UTE deberán liquidar y abonar el impuesto en el período que la obra es finalizada y entregada. En

ambos casos las retenciones corresponden a un hecho imponible de un período anterior, el cual ya fue oportunamente cancelado, no cumpliendo con su función de “pago a cuenta”. La consecuencia está a la vista, sobre todo en la situación de las UTE que pueden no tener más obras pendientes de llevar a cabo, se generará un saldo a favor que se verá incrementado con cada cobro que reciban.

La existencia de saldos a favor abultados trae aparejado un grave perjuicio, principalmente financiero, para el contribuyente. Si bien la Dirección prevé un mecanismo de devolución, el trámite no se caracteriza por su agilidad y rápida resolución, lo que en un escenario como el actual con permanente inflación, significa que el sujeto contará al final con menos dinero en términos reales que el retenido en su momento.

Por supuesto, una eficaz solución sería la exclusión inmediata de parte de la Administración de todos aquellos sujetos que hayan presentado en su última declaración jurada saldo a favor, manteniéndolos fuera del padrón de sujetos pasivos de retenciones/percepciones hasta tanto hayan consumido totalmente dichos saldos. Lejos de esta alternativa, actualmente la RN 1/2015 de la DGR en su art. 550 norma el procedimiento a seguir para solicitar el certificado de no retención/percepción por poseer saldos a favor. El trámite se realiza por la página web del Organismo y se emitirá luego de su análisis, agregándole así un condimento de discrecionalidad.

4.2.b) Contribuyentes de otra jurisdicción

Cuando un contribuyente realiza actividades en más de una jurisdicción, como se dijo anteriormente, se encuentra regido por lo establecido en el Convenio Multilateral del 18/08/1977 para la asignación de las bases imponibles y la consecuente liquidación del impuesto.

En lo que respecta a los regímenes de pagos a cuenta, cada jurisdicción norma sus propios procedimientos y requisitos. Designa a los agentes, establece las bases sujetas a retención o percepción, la documentación que deben presentar los obligados al pago del tributo, entre otras disposiciones. Sin embargo, la Resolución General de la Comisión Arbitral N° 1/2015 establece en su art. 58 las pautas generales que deben observar los regímenes de retención, percepción y recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, para una correcta armonización entre las distintas jurisdicciones y tendiente a respetar los lineamientos del Convenio:

a) Con relación a regímenes de retención:

1. Podrán designar como agentes de retención a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aun cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;
2. Podrán resultar sujetos pasibles de retención aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.
3. Respecto de contribuyentes comprendidos en el Régimen General del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención solo hasta el 50 % del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el 50 % de la que corresponda a la actividad gravada;
4. Respecto de contribuyentes comprendidos en Regímenes Especiales del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención la proporción de base imponible que de acuerdo con los mismos, le corresponda;
5. La alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma.

b) Con relación a regímenes de percepción:

1. Podrán designar como agentes de percepción a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aun cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;
2. Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones:
 - i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva;
 - ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas;

- iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de:
 - a. Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción;
 - b. Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción.
 - c) En el caso de los regímenes de recaudación bancaria, no podrá incluirse como pasibles de los mismos a aquellos sujetos cuyo sustento territorial y/o carácter de sujeto pasible, en relación con la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones.

De la lectura anterior puede inferirse que un sujeto será pasible de sufrir percepciones en una jurisdicción siempre que se encuentre inscripto como local en ella o en convenio multilateral con alta en dicha jurisdicción. Caso contrario, es decir que el contribuyente posea el alta como local en otra jurisdicción o en convenio sin incorporarla, no debería sufrir percepciones de este origen.

La normativa de la Administración de Córdoba referida a esta temática ha sufrido una gran cantidad de modificaciones, perjudicando así la seguridad jurídica que debería otorgar la legislación.

Anterior a la Resolución de la Secretaría de Ingresos Públicos N° 19/2014 (Res. SIP Cba. 19/2014), el agente categorizaba a los sujetos que no presentaran documentación como “no inscriptos” y debían aplicarles la alícuota general de percepción, la cual varía de acuerdo con la actividad por la cual fueron designados como tales.

La Res. SIP Cba. 19/2014 con vigencia desde el 15/09/2014 retocó la alícuota de percepción aplicable a los sujetos no inscriptos, incrementándola en un 50% a través del agregado del último párrafo al art. 13 del Dto. 443/2004 del P.E., posteriormente reemplazado por el Dto. 1205/2015:

Sin perjuicio de lo previsto precedentemente, cuando el agente de percepción efectúe ventas, locaciones de obras y/o prestaciones de servicios en la Provincia de Córdoba, y el adquirente, locatario y o prestatario no acredite ante el mismo su condición de inscripto en el impuesto sobre los ingresos brutos en esta jurisdicción, ya sea como contribuyentes

locales o de Convenio Multilateral, quedarán sujetos al régimen de percepción a una alícuota incrementada en un cincuenta por ciento (50%) a la definida en el cuadro anterior, conforme las disposiciones del decreto 443/2004 y sus modificatorios.

Es decir, contrariamente a lo establecido en el criterio general por la Comisión Arbitral, el agente de Córdoba debía percibir independientemente que su cliente se encontrare inscripto en otra jurisdicción y pudiera demostrarlo, con el agravante del incremento en su alícuota de percepción. El sujeto percibido no tenía otra alternativa que iniciar demanda de repetición contra Rentas para poder recuperar esos importes, o resignarse y computarlos como costo extra de la operación.

Casi un año después, la Res. SIP Cba. 18/2015 con vigencia desde el 21/07/2015 pretendió subsanar esta situación. Según lo entablado en su considerando, la modificación tenía como fin armonizar las normas de percepción con lo dispuesto por la Comisión Arbitral en su Resolución General N° 1/2015, debiendo necesariamente modificar aspectos operativos del régimen. Para ello, incorporó como último párrafo del art. 13 de la Res. SIP Cba. 19/2014 lo siguiente:

Cuando el adquirente, locatario y/o prestatario acredite su condición de contribuyente local de otra jurisdicción o de Convenio Multilateral sin alta en la Provincia de Córdoba conforme los requisitos y/o procedimientos que a tales efectos establezca la Dirección General de Rentas, el agente no deberá practicar la referida percepción.

Con motivo de la modificación del régimen, Rentas incorporó la documentación a presentar por los sujetos que se encontraban dentro de esta clasificación para no ser percibidos:

- Contribuyentes locales en otra jurisdicción: constancia de inscripción como contribuyente local.
- Contribuyentes que tributen por convenio multilateral: copia del respectivo formulario CM 05 presentado y que corresponda al año anterior al de la anualidad por la que se presente o CM 01 en caso de inicio de actividades sin obligación de presentación de formulario CM 05 vencida.

En caso de no presentar la documentación detallada, le corresponderá la percepción agravada.

Meses después, Rentas vuelve a modificar la RN 1/2011 de la DGR entonces vigente (actual RN 1/2015), a través de la RN 166/2015 vigente desde el 30/10/2015, incorporando una obligación extra para los agentes. Estableció que cuando se realicen operaciones con contribuyentes locales de otras provincias o sujetos a las normas del Convenio sin alta en la provincia de Córdoba y no corresponda la aplicación de la alícuota agravada de recaudación, los agentes deberán informarlas por medio del aplicativo para estos fines, debiendo declararlas como operaciones informativas. El régimen de información se aplica desde el 01/12/2015.

Esta vez días después, Rentas publica la RN 170/2015 (vigente desde el 01/12/2015) modificando la RN 166/2015. Su motivo fue el de simplificar la obligación de información y declarar únicamente las operaciones referidas a percepciones, eliminando la obligación respecto a las retenciones no practicadas por no corresponder.

La última modificación de la DGR fue la aplicada a través de la RN 9/2016, vigente desde el 26/01/2016, la cual incorporó a continuación del art. 554 de la RN 1/2015 lo siguiente:

Establecer que los contribuyentes inscriptos como locales de otras provincias y/o inscriptos bajo las normas del Convenio Multilateral sin poseer alta en la jurisdicción de Córdoba deberán, a efectos de no sufrir percepciones por parte de los agentes de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos, declarar su condición de “Contribuyente de Extraña Jurisdicción” en la opción “e-mail” seleccionando el motivo “Constancia Contribuyente de Extraña Jurisdicción” habilitado para ello en la página web de la Dirección General de Rentas -www.dgrcba.gov.ar-, debiendo adjuntar en archivo la constancia de inscripción como contribuyente local de otra jurisdicción o los Formularios CM 01 y CM 05 en el caso de Convenio Multilateral.

Dentro de las 72 horas de realizado lo previsto en el párrafo anterior, se le remitirá a la casilla de correo declarada el Formulario F-346 Revisión Vigente “Constancia Declaración de Contribuyente de Extraña Jurisdicción” a fin de ser presentado a los agentes de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos. Dicha constancia tendrá una validez de tres (3) meses a partir de la fecha de emisión.

Y sustituyó el art. 555 de la RN 1/2015 por el siguiente:

Considerando lo previsto en la resolución de la Secretaría de Ingresos Públicos 19/2015, respecto a la alícuota incrementada para el sujeto pasible de percepción que no acredite inscripción en la jurisdicción, los sujetos a fines de no ser percibidos deberán presentar, hasta el 29 de febrero de 2016, ante el agente copia de la constancia de inscripción como contribuyente local en otra jurisdicción o, en el caso contribuyentes que tributen por convenio, copia del respectivo Formulario CM 05 presentado y que corresponda al año anterior al de la anualidad por la que se presente o copia del Formulario CM 01 en caso de inicio de actividades sin obligación de presentación de Formulario CM 05 vencido u opcionalmente copia de la Constancia Declaración de Contribuyente de Extraña Jurisdicción, Formulario F-346 Revisión Vigente, que acredita haber declarado su condición de contribuyente local otras provincias y/o inscriptos bajo las normas del Convenio Multilateral sin poseer alta en la jurisdicción de Córdoba ante la Dirección General de Rentas establecida en el artículo 554 (1) de la presente. Dicha acreditación tendrá validez de tres (3) meses a partir de la fecha de emisión del referido formulario.

En el caso de no acreditar las constancias establecidas en el punto anterior, corresponderá la percepción agravada mencionada en dicha resolución de la Secretaría de Ingresos Brutos.

A partir del 1 de marzo de 2016 los agentes de percepción únicamente deberán recibir el Formulario F-346 – Revisión Vigente – citado precedentemente como constancia de contribuyente de Extraña Jurisdicción que justifica la no aplicación de lo previsto por la resolución de la Secretaría de Ingresos Públicos 29/2015. En caso que los contribuyentes inscriptos como locales de otras provincias y/o inscriptos bajo las normas del Convenio Multilateral sin poseer alta en la jurisdicción de Córdoba no les presenten el F-346 el agente deberá aplicar la alícuota incrementada que le corresponda.

Es decir, agrega un nuevo requisito que deberán cumplir aquellos sujetos sobre los cuales no se aplica el principio general que da lugar al cobro de la percepción: el ejercicio habitual de una actividad onerosa en la provincia.

Todo sujeto inscripto en ingresos brutos conoce que para acreditar dicha inscripción la documentación requerida por excelencia consiste en la constancia de inscripción como contribuyente local o el CM 05 o CM 01 cuando se trata de un sujeto de convenio. Supongamos el caso de un hotel que ha sido designado agente de percepción y recibe a huéspedes inscriptos en otras jurisdicciones y que no desarrollen actividades en Córdoba. Agreguemos que solo se alojan por una noche. En este caso, para evitar el cobro de la alícuota agravada, el hotel deberá requerirles la presentación del F-346. Por supuesto, es altamente probable que los huéspedes desconozcan la obligatoriedad de esta documentación adicional (de por sí ya les resultan numerosas a los inscriptos en Córdoba las modificaciones de la normativa local), por lo que deberán iniciar la solicitud del formulario recién en ese momento. Recordemos que el art. 554.1 determina un tiempo de respuesta de la Administración de 72 horas de realizado el procedimiento por lo que en el ejemplo desarrollado, el huésped sufrirá la percepción agravada al momento de su retiro y consecuente facturación. Posteriormente y cuando cuente con la resolución de su trámite iniciado, si desea recuperar la percepción improcedente, deberá solicitarle el reintegro al agente generando una carga administrativa para este y un trámite adicional para el requirente.

Lo anterior podría simplificarse retornando a las exigencias anteriores de la mera presentación de la documentación emitida por los Organismos correspondientes (Administraciones Provinciales o Comisión Arbitral) o, en el caso que se desee continuar con el formulario, agilizar la respuesta de Rentas de Córdoba para asegurar el no entorpecimiento sobre la realización de las actividades onerosas.

De más está aclarar que la introducción de este formulario implica una nueva capacitación al personal encargado de su recepción para verificar que cumpla con todos los requisitos, además de la carga extra administrativa que significa el control de su vigencia (3 meses), contra el anterior control que requería una actualización anual de la situación del sujeto pasible de percepción.

4.2.c) Cuantía de la retención/percepción

El monto de las retenciones/percepciones practicadas también resulta un dolor de cabeza para los sujetos pasivos el impuesto, principalmente para aquellos regidos bajo las normas del Convenio Multilateral que deben aplicar el régimen general descrito en el art. 2 de la ley de Convenio del 18/08/1977.

Recordando lo comentado anteriormente con respecto a los lineamientos establecidos por la Comisión Arbitral en su resolución 1/2015, solo podía tomarse como base de cálculo de la retención hasta el 50% del ingreso o la correspondiente alícuota reducida equivalente a esa base. Tampoco la alícuota aplicable podrá ser superior a la que le corresponde por la actividad que el sujeto pasivo desarrolla y la naturaleza de sus ingresos.

Analizando lo establecido por la Comisión Arbitral como pauta general a seguir por los Organismos Provinciales, podría inferirse que lo que se pretende con gravar solo al 50% de la base sujeta a retención es lograr una estimación razonable de los posteriores ingresos que se atribuirán a la jurisdicción interviniente en la operación. Sin embargo, puede que esto resulte finalmente así como que no. La ley del Convenio Multilateral asigna en el régimen general a los ingresos obtenidos en función de los coeficientes calculados considerando el último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior y no teniendo en cuenta operación por operación. Podría resultar entonces que las retenciones sufridas por el sujeto pasivo excedan a lo que finalmente deba ingresar en concepto de impuesto en esa jurisdicción, perjudicándolo financieramente y desencadenando la serie de consecuencias por saldos a favor explicadas con anterioridad, a las cuales remito.

Similar es el caso de lo que sucede con las percepciones sufridas. La legislación de Córdoba adopta el mismo criterio de base para el cálculo de la percepción.

5. ROL DEL SUJETO ACTIVO: EL ESTADO PROVINCIAL

Para terminar con el análisis de los sujetos intervinientes en el ejercicio de la labor de colaboración y luego de detallar las funciones que cumplen tanto los agentes como los sujetos

pasivos del impuesto, resta conocer la perspectiva del principal beneficiado y propulsor de la normativa en la materia, es decir, la visión del Fisco.

Como se habrá podido notar, a lo largo del presente trabajo se fueron barajando una serie de alternativas o posibles soluciones para enfrentar y quizás disminuir en cierto grado las desventajas del régimen bajo estudio. Sin embargo, lo que se pretende no es proponer soluciones que se tornen un tanto utópicas o inalcanzables frente al contexto actual. De lo contrario, se trata de lograr propuestas reales, posibles y no tan revolucionarias. Sin lugar a dudas, la única forma es consensuando con la Administración sobre las necesidades más urgentes de todas las partes afectadas en la operatoria.

Gracias a la gran predisposición y su deseo de mantener una especie de “feed back” con los sujetos que ponen en práctica la normativa provincial, se pudo acceder a una entrevista con el actual Director de la Dirección General de Rentas de Córdoba, el Cr. Luciano Majlis, el pasado 4 de marzo de 2016.

En una primera instancia se le comentó al contador el motivo de la entrevista, la temática que aborda el presente trabajo y a grandes rasgos los problemas a los que se enfrentan diariamente los Agentes.

Majlis se mostró agradecido por el contacto y comenzó a exponer su punto de vista. Comentó que mensualmente se realizan reuniones en la Comisión Arbitral donde asisten los representantes de cada jurisdicción, intentando defender lo que consideran que les corresponde. Fruto de esas reuniones retornan con “tareas para el hogar” sobre las modificaciones que deben realizar para adecuarse a lo que desean alcanzar acerca de pedidos concretos de la propia Comisión Arbitral o de las peleas que puedan surgir con el resto de las jurisdicciones adheridas.

Dio a conocer que los Agentes son considerados “los mejores aliados” de la Administración debido a que aportan más del 50% de la recaudación total, por lo que se busca otorgarles las mayores facilidades para llevar a cabo su tarea. Aceptó que en esa búsqueda de facilidades pueden llegar a cometerse errores o, en su caso, no lograr el objetivo apuntado como primicia. Tal es el caso de los sujetos de extraña jurisdicción y la implementación de la RN 9/2016 de la DGR, que según lo que percibe estaría entorpeciendo las operaciones al no brindar una respuesta instantánea sobre la solicitud de no percepción, sino recién a las 72 horas de

iniciada. Más aun, cuando lo que se está intentando junto a Kollector es la sistematización de todos los trámites para obtener una mayor agilidad en la resolución de estos.

Frente a la pregunta sobre un posible reconocimiento en términos monetarios para alivianar los costos a los que se enfrentan los Agentes en su actuar, no desestimó la posibilidad aunque aclaró que se trataría de una decisión de política tributaria que debe ser tomada por el Poder Ejecutivo, es decir, el Gobernador de la provincia ya que consistiría en una renuncia a un porcentaje de la recaudación que percibe y que actualmente cuenta en su presupuesto para la realización de los objetivos del Estado.

Con respecto a la afirmación que Kollector cumple un rol similar a la de los Agentes y que su retribución es abonada por todos los contribuyentes, Majlis manifiesta no estar de acuerdo. Considera a la firma como una extensión de las tareas del Estado que este último le ha delegado a través del contrato firmado con ellos. Ejemplifica con la reducción del personal de Rentas a más de la mitad a lo largo de la ejecución del acuerdo ya que gran parte de las tareas antes realizadas por la Administración son ahora llevadas a cabo por empleados de Kollector. En consecuencia, afirma que el costo ahorrado en personal propio de Rentas supera ampliamente a lo que debe abonar a Kollector por sus tareas. Además, ese dinero surge del presupuesto del Estado que igualmente debería gastarlo en esas funciones si la empresa recaudadora no existiera. Considera mucho más eficiente encomendar parte de las tareas recaudatorias a Kollector que llevarlas a cabo íntegramente por Rentas.

Finalmente, el Director reconoce que en materia normativa muchas veces se produce el efecto conocido como “la manta corta”, es decir, al intentar solucionar un conflicto que se presenta y ejecutar la modificación, se crea uno nuevo no previsto motivo por el cual le resulta de suma utilidad la constante y fluida comunicación con las personas que se enfrentan diariamente con la realidad práctica, en este caso particular, los Agentes. Agradece el contacto.

6. RÉGIMEN SANCIONATORIO

6.1 Aspectos generales

En materia sancionatoria, los Códigos Tributarios provinciales incluyen las sanciones de orden infraccional tributario originadas por los incumplimientos a los deberes formales, omisión y defraudación fiscal. El orden penal tributario está legislado en la ley 24769 y sus modificatorias. Ambas legislaciones se encuentran regidas por los principios constitucionales del derecho penal común.

El *principio de legalidad* en el ámbito penal tributario resulta fundamental, tanto en materia contravencional como delictual, por lo que no hay hecho ilícito tributario ni pena sin ley previa que así lo determine. Las sentencias condenatorias solo pueden aplicar penas que estén fundadas en una ley anterior. Asimismo, para que una conducta sea punible es necesaria su adecuación exacta con una figura descripta en la ley, evitando de esta manera los abusos del poder público.

En cuanto a la retroactividad, la ley sustantiva tributaria puede tener efecto retroactivo solo cuando no afecte derechos adquiridos; sin embargo, es indiscutible la irretroactividad cuando se trata de cuestiones sancionatorias. Los afectados deben conocer la sanción como consecuencia de su acción (o inacción) al momento de ejecutarla. La excepción a la regla ocurre cuando se promulga con posterioridad una ley penal más benigna, tal fue el caso de la reforma introducida por la ley 26735 sobre la ley 24769 que luego se analizará.

El *principio de proporcionalidad* procura impedir que se impongan penas desproporcionadas a la gravedad de la acción contraria a la ley. Este principio no solo va dirigido al legislador sino también debe ser considerado por el juzgador de la infracción. Se busca la razonabilidad y la congruencia.

Tanto los Códigos Tributarios como la Ley Penal Tributaria contienen sanciones que se establecen entre determinados rangos de porcentajes (por ejemplo, entre el 50 y el 100% del impuesto omitido) cuya aplicación del mínimo o máximo debe estar perfectamente justificada por el juzgador en razón de aspectos particulares del acusado, como los antecedentes y la reincidencia o no en la conducta juzgada.

El *principio del debido proceso* le otorga al contribuyente la posibilidad de defenderse en una instancia administrativa y/o judicial. Los Códigos Tributarios le permiten al presunto infractor ejercer el derecho de defensa al otorgarle la facultad de ser oído, realizar su descargo y de impugnar las resoluciones de la Administración. El *estado de inocencia* se encuentra directamente relacionado con este principio, al presumir la inocencia del acusado hasta tanto, y luego del debido proceso, se dicte sentencia condenatoria.

La *prohibición de la persecución penal múltiple* (ne bis in idem) procura impedir que no haya dos juicios ni dos condenas sobre la misma persona perseguida, por el mismo objeto y con la misma causa.

El *principio de culpabilidad* es el elemento subjetivo que permite diferenciar a las contravenciones de los delitos. El ilícito se produce cuando hay discordancia entre lo que dicta la norma y lo que finalmente se hace o se deja de hacer. Sin embargo, la culpabilidad determinará el encuadre del hecho y la consecuente pena aplicable, por lo cual puede hasta resultar impune si no se prueba la culpabilidad y la ley así lo prevé.

En la obra dirigida de Villegas (2013), se distinguen dos tipos de infracciones tributarias bien diferenciadas:

- a) Infracciones tributarias culposas o meramente omisivas de la obligación sustancial o formal: se presume que el autor obró con negligencia al realizar una conducta contraria a lo impuesto por la ley.

Esta presunción no es *juris et de jure*, solo invierte la carga de la prueba. El acusado deberá demostrar la inexistencia de la subjetividad.

- b) Infracciones fiscales dolosas: en este caso, será siempre el acusador el que deberá probar el dolo en la conducta, salvo que la ley incluya determinadas presunciones que permitan inducirlo. No obstante, el juzgador está obligado a demostrar la indudable realización de alguna de esas presunciones admitidas.

En el primero de los casos, el rol fundamental lo posee la culpa, pudiendo surgir producto de la negligencia, de la imprudencia o de la inobservancia de los reglamentos.

En la Ley Penal Tributaria, ningún delito se configura con la mera existencia de la culpa. En materia contravencional, los Códigos Tributarios la consideran para aplicar sanciones. Tal es el caso del Código de Córdoba el cual contiene en su art. 74 a las infracciones formales genéricas y omisión de presentar declaración jurada en término, en el art. 76 a las infracciones formales sancionadas con clausura y en el 80 a la omisión fiscal.

6.2 Infracciones del Código Tributario de Córdoba aplicables a los agentes de retención y percepción

El Código Tributario de la provincia de Córdoba define en su art. 37 a la obligación solidaria de los agentes de retención y percepción, limitándola al monto del tributo que omitieron retener o percibir, salvo que acrediten fehacientemente que el contribuyente o responsable ha extinguido la obligación tributaria. La solidaridad no se extiende a las multas que pudieran imponerse, de esta manera se evita lesionar el principio de culpabilidad.

Como puede observarse, el agente deberá apelar a la voluntad de colaboración del contribuyente (sujeto pasivo generador del hecho imponible), o en el peor de los casos, repetir contra el mismo el importe que tuvo que abonar en su carácter de responsable solidario. Se arriba a lo anterior con la lectura de lo establecido en el art. 70 del Código: “Las declaraciones juradas, comunicaciones, informes y escritos que los contribuyentes, responsables o terceros presenten ante la Dirección son secretos en cuanto consignen informaciones referentes a su situación u operaciones económicas o a las de sus familiares”.

6.2.1 Infracciones formales

Se trata de infracciones que no generan un perjuicio inmediato a la hacienda pública sino que la acción u omisión del obligado la pone en peligro. El fin último de la Administración es el de la recaudación de los tributos, pero para ello es necesario llevar a cabo una serie de tareas previas respaldadas en el cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes.

La mera configuración del hecho punible deriva la infracción, sin embargo será necesaria la existencia de la subjetividad, tal como se explicó anteriormente.

Estas infracciones se incluyen en el art. 74 del Código Tributario de la Provincia:

El incumplimiento de los deberes formales establecidos en este Código, en Leyes Tributarias Especiales, en decretos reglamentarios, en resoluciones de la Dirección y en toda otra norma de cumplimiento obligatorio, constituye infracción que será reprimida con multas cuyos topes mínimos y máximos serán establecidos por la Ley Impositiva Anual, sin perjuicio de las multas que pudieren corresponder por otras infracciones.

En caso en que la infracción consistiere en la omisión de presentar la Declaración Jurada dentro de los plazos establecidos será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo por parte de la Dirección General de Rentas, con una multa cuyo importe fije la Ley Impositiva Anual. El procedimiento podrá iniciarse con una notificación emitida por el sistema de computación de la Dirección General de Rentas (...).

Tal como puede observarse, el incumplimiento de los deberes formales de toda norma obligatoria será penado con multa.

La Resolución Normativa 1/2015 de la DGR contiene un gran número de deberes formales que los agentes están obligados a cumplir para el correcto ejercicio de su rol. En el capítulo 1, la sección 1 incluye las formalidades requeridas para la inscripción o cese como agentes y la comunicación de modificaciones y/o actualización de datos. Por otro lado, la sección 2 describe el aplicativo a utilizar para desarrollar su tarea y las instrucciones sobre su funcionamiento. La sección 3 detalla la forma de ingreso de las obligaciones tributarias. En el capítulo 3, la sección 1 enumera la documentación que debe presentarse ante al agente y que este debe considerar a los fines del correcto encuadramiento del sujeto pasible de retención o percepción, monto y base de las retenciones y percepciones, forma de declarar las operaciones de retenciones y percepciones efectuadas además de las omitidas de practicar y anuladas, requisitos de las constancias a emitir, tratamiento de las sumas retenidas o percibidas indebidamente e importes depositados de retenciones no efectuadas, entre otras obligaciones.

En resumen, se tratan de débitos instrumentales consistentes en obligaciones de hacer o no hacer.

La comisión de múltiples infracciones debido a varios requerimientos expedidos por la Administración de un mismo deber formal configura un mismo hecho punible y no significan una multa por cada incumplimiento.

El obrar culposo generará la punibilidad salvo que se acredite la ausencia de ella, tal como lo permite la figura del error excusable prevista en el art. 85 del Código, al establecer que la Dirección podrá no aplicar multas cuando las infracciones impliquen error excusable de hecho o de derecho.

Para la aplicación de las sanciones del primer párrafo del art. 74 se deberá iniciar un sumario en los términos y condiciones establecidos en el art. 86. En el caso de la omisión de presentar declaraciones juradas en término, el mero vencimiento del plazo configura la infracción sin necesidad de intimación por parte del Fisco.

Adicionalmente, el art. 76 establece que podrá aplicarse clausura de tres a diez días de los establecimientos en los siguientes casos (aplicables a los Agentes):

- a) Cuando se hubiere comprobado la falta de inscripción ante la Dirección de contribuyentes y responsables, en los casos y términos que establezca la reglamentación;
- b) Cuando se omita presentar las declaraciones juradas;
- c) En caso que se omita la emisión y/o entrega y/o la registración de facturas o comprobantes equivalentes, relativos a operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios, o que no reúnan los requisitos que establezca la Dirección;
- d) (...);
- e) Cuando, ante requerimientos efectuados por la Dirección, se verificara incumplimiento reiterado a suministrar en tiempo y forma la información solicitada por la autoridad administrativa.

Con respecto al primer punto, la falta de inscripción por parte de los Agentes no afecta directamente al bien jurídico tutelado debido a que Rentas ya conoce de su existencia (al haberlos designado), por lo que no se presentaría la situación que se contempló al establecer esta sanción

agravada, destinada en principio a los contribuyentes que ejercen su actividad económica al margen del Fisco. Solo sería aplicable el art. 74 primer párrafo.

El segundo punto sanciona aparentemente la misma conducta establecida en el art. 74 segundo párrafo, violando notoriamente al principio constitucional ne bis in ídem descripto anteriormente.

Cuando la facturación o documento equivalente no reúna los requisitos establecidos por Rentas (adherida a las disposiciones de AFIP), podrá ser pasible de la sanción de clausura. En dichos requisitos se incluye la obligación de incorporar en ellos el número otorgado a los Agentes de Percepción.

Sobre el último punto, Villegas (2013) señala que la infracción se configura incumpliendo, cumpliendo extemporáneamente o cumpliendo parcial o indebidamente, pero siempre debe existir una reiteración de la conducta obstructora, deben existir antecedentes administrativos suficientes.

6.2.2 Infracciones sustanciales

6.2.2.a) Omisión fiscal

El art. 80 del Código Tributario introduce la sanción de omisión fiscal, siendo aplicable a los Agentes el contenido del tercer párrafo:

Incurrirá en omisión y será sancionado con una multa graduable de un cincuenta por ciento (50 %) hasta un doscientos por ciento (200 %) del monto de la obligación fiscal omitida, todo contribuyente o responsable que omitiere el pago, total o parcial, de tributos y/o sus anticipos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

Cuando se tratase del impuesto de sellos, cuya determinación no se realice mediante la presentación de declaración jurada, la falta de pago, total o parcial, del gravamen por parte del contribuyente o responsable hará incurrir a este en las previsiones del párrafo anterior.

La misma sanción se aplicará a los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que no actúen como tales.

No corresponderá la aplicación de la sanción prevista en este artículo cuando la infracción fuera considerada como defraudación por este Código o por Leyes Tributarias Especiales.

La sanción no apunta a la omisión del Agente de ejercer la función que se le encomendó sino al no ingreso de la suma que se omitió retener o percibir. Así lo interpretó Villegas (1976) al considerar que el ingreso en término del monto que hubiese correspondido recaudar por las operaciones del Agente, aun cuando en los hechos no hubiera actuado como tal, deja sin efecto la multa en cuestión.

Si correspondiera la aplicación de la defraudación fiscal, queda sin efecto la multa de este artículo.

A esta altura del trabajo debe interpretarse que se continúa manteniendo la necesidad de la existencia de la subjetividad para la vigencia de la multa.

6.2.2.b) Defraudación fiscal

El art. 81 del Código introduce la configuración de la defraudación fiscal y su correspondiente sanción:

Incurrir en defraudación fiscal y son punibles con multas graduables de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo en que se defraudare o se intentase defraudar al Fisco, y/o clausura por diez (10) a treinta (30) días, sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes y por delitos previstos en la Ley Penal Tributaria:

- 1) Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra con el propósito de producir o facilitar la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que a ellos o a terceros les incumban;
- 2) Los agentes de retención o de percepción o recaudación que mantengan en su poder el importe de tributos retenidos o percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron abonarlos al Fisco. El dolo se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario.

La multa que se establece en el presente artículo se reducirá al ciento por ciento (100%) del impuesto no ingresado oportunamente por los agentes de retención, percepción y recaudación, en tanto haya mediado el pago de los importes retenidos o percibidos hasta un mes después del vencimiento establecido por las normas legales.

Según la RAE, defraudación es la acción y efecto de defraudar, especialmente en el pago de impuestos o contribuciones; y defraudar es eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.

La defraudación se diferencia de la omisión por incluir para su existencia la intención dolosa, querer provocarle un daño al Fisco. Actuar mediante ardid o engaño para facilitar la evasión de los tributos debidos.

Puede observarse en el artículo comentado que el alcance de la defraudación contiene los términos “intentase defraudar al Fisco”. La inclusión de la palabra *intentase* denota la innecesaria existencia de la efectiva producción de la acción dolosa. Es decir, no se requiere que haya sido dañada la hacienda pública, solo con la intención o tentativa basta para teñir de dolosa la acción y sancionarla en consecuencia.

El tercer párrafo del artículo está destinado a los Agentes. Aquel que actúe como tal y conserve los montos recaudados luego del vencimiento para su ingreso, se presume que actuó defraudando al Fisco. Podemos afirmar entonces que para ser sancionado mediante esta figura el Agente debe haber previamente retenido o percibido los importes reclamados y luego, haberlos mantenido en su poder aun con posterioridad a su vencimiento, suponiendo entonces que si el Agente no los ingresó porque no los retuvo o percibió en la operación que haya intervenido, la sanción aplicable será la de omisión y no la de defraudación.

Presumir la defraudación por el solo hecho del ingreso tardío de los montos retenidos o percibidos, trasladando la carga de la prueba al presunto infractor, viola notoriamente el principio constitucional de culpabilidad, además del estado de inocencia. Solo se está considerando el aspecto objetivo de la conducta.

Si nos limitamos a la lectura del párrafo pertinente, podemos arribar al extremo que el atraso en un día del ingreso de los montos requeridos hace presumir la acción dolosa. Esto es, independientemente que el Agente haya ingresado los montos antes que el Fisco haya actuado y

se los requiera, la sanción podrá ser aplicada y no se considera la “buena fe” que pudo tener el primero de ellos.

De más está aclarar que este párrafo resulta inadmisibles y que lo que debería considerarse defraudación (o presumirse) es la permanencia dolosa por un tiempo *considerable* de los fondos pertenecientes a la Administración en manos de los Agentes, afectando así los ingresos de Rentas. No se debe perder de vista que ya existe un resarcimiento por el perjuicio financiero del ingreso de los tributos fuera de término, consistente en los intereses que deben soportar los sujetos obligados.

6.3 Ley 24769: Ley Penal Tributaria

La ley 26735 fue sancionada el 22/12/2011 y promulgada el 27/12/2011. Aquella fue modificatoria de la ley 24769 e introdujo, entre otros cambios, la protección de la hacienda de las arcas provinciales.

La ley 24769 abarca el derecho penal tributario delictual y es una ley penal especial, complementaria del Código Penal, el que opera como fondo. El dolo es requisito necesario para verse incluido en alguna de las sanciones que esta ley contiene, no reconociendo entonces a la culpa como conducta válida para encuadrarse en estos delitos.

Su estructura se conforma de cinco títulos: título I: delitos tributarios, título II: delitos relativos a los recursos de la seguridad social, título III: delitos fiscales comunes, título IV: disposiciones generales y título V: de los procedimientos administrativo y penal.

En el título I, el art. 6 es el aplicable a los agentes de retención y percepción, refiriéndose a la apropiación indebida de tributos:

Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes.

La mera omisión del ingreso de los tributos provinciales, luego de pasados diez días hábiles de su vencimiento y en la medida que supere el monto establecido, será sancionada con pena de prisión. Por supuesto, lo que se requiere es que el agente haya actuado como tal, si no se trataría de un caso de omisión y no de apropiación indebida de tributos, tal como lo anuncia el título del artículo.

Lo que debe demostrar el acusador es, como primera medida, que la retención o percepción se realizó. Luego, que no existía una imposibilidad material de ingreso por parte del Agente, verificándose así la subjetividad del delito.

Lo establecido en la ley 24769 puede ser tomado como referencia al discutir la aplicación del tercer párrafo del art. 81 del Código Tributario de Córdoba, desestimando la figura de defraudación por el no ingreso de lo recaudado entre uno y diez días luego del vencimiento de la obligación.

De acuerdo con contenido del art. 17 de la ley, la aplicación del art. 6 es independiente de las sanciones administrativas (contenidas en el Código) que pudieran corresponderles: “Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales”.

Por consiguiente, la Administración podrá aplicarle la sanción tributaria de acuerdo con su normativa y luego podrá ser pasible de la pena de la ley 24769 si se cumplen los supuestos que requiere.

7. CONCLUSIONES FINALES

El régimen estudiado posee varias aristas interesantes para tratar, algunas de las cuales se intentaron explicar y analizar en el presente trabajo.

También se pretendió demostrar el importante impacto del impuesto sobre los ingresos de las arcas fiscales de la provincia, motivo por el cual asegurar (y anticipar) su recaudación podría tornarse un objetivo primordial de la Administración.

Aun reconociendo los grandes beneficios que el régimen le brinda al Fisco, entendemos que debe asegurar un equilibrio. Mientras mayores exigencias recaigan sobre sus colaboradores, los Agentes, cada vez más perjuicios les ocasionarán.

Se resaltó además la importancia de la labor de los Agentes. Tal como lo afirmó el Director de Rentas, más del 50% de la recaudación del impuesto se logra por medio de esta forma de ingreso.

Luego del análisis realizado a lo largo del presente trabajo se puede llegar a la conclusión que la tarea encomendada a los colaboradores del Estado no es nada fácil. Por el contrario, las constantes modificaciones le agregan al régimen cierto grado de complejidad lo que conlleva, muchas veces, a un accionar no del todo correcto de parte del intermediario en la relación fisco-sujeto pasivo.

Se trata de un régimen que roza en muchos de sus puntos los principios constitucionales. Uno de los que más se ve afectado en la legislación de la provincia de Córdoba es el principio de certeza, que condena a los colaboradores a adaptarse periódicamente a las constantes modificaciones de la normativa, requiriendo su capacitación permanente para desarrollarse de manera diligente y en consecuencia el incremento de sus costos para la aplicación correcta del régimen. Podría llegar a entenderse los motivos que posee el Fisco para esas modificaciones y la necesidad de inmediatez que requieren, sin embargo, se debería tender a evitar realizar “parches” a la normativa vigente analizando más profundamente las consecuencias de los cambios (quizás con la retroalimentación obtenida de los obligados a aplicarlas que son los que más cerca se encuentran de la realidad y la cotidianeidad) antes de propulsarlos.

Los costos que se debe asumir cuando un sujeto es designado Agente no son menores. No solo se trata de la capacitación sino también existe un costo importante a nivel sistémico, de

ordenamiento, entre otros. Por ello, se plantearon alternativas para amortiguar el impacto económico. Una de ellas fue la posibilidad de un reconocimiento de gastos a través de reintegros, calculados sobre la base de un coeficiente predeterminado, tal como existió a nivel nacional con el Decreto 1517/1991. La otra alternativa consistiría en el pago en concepto de retribución por la labor realizada, de modo similar a lo que percibe Kollector, por tratarse también de una tarea de recaudación, aunque el Cr. Majlis no está de acuerdo con la comparación. Se busca limitar las ansias de recaudación del Fisco, debiendo sacrificar parte de sus recursos, pero con un alto grado de seguridad en afirmar que ese sacrificio será capitalizado y logrará aumentar sus ingresos. Por supuesto, este cambio es más complejo al requerir que se propulse mediante un proyecto de ley de acuerdo con la distribución de poderes establecido en la Constitución Nacional, por ser una cuestión de asignación específica de recursos tributarios.

El actuar incorrectamente, el no ingreso de lo recaudado, el incumplimiento de deberes formales determinados y la omisión de actuar son conductas severamente sancionadas por el Código Tributario y en determinados casos, por la Ley Penal Tributaria. Es decir, no solo se limita a una sanción pecuniaria sino la gravedad del asunto medida en términos monetarios y la existencia probada de dolo podrían privarlo al infractor de su libertad.

Secundariamente, para darle un cierre al régimen bajo estudio, se nombraron cuestiones referidas al verdadero sujeto pasivo del impuesto y posteriormente al sujeto activo. Con respecto a los contribuyentes, se cuestiona la legitimidad del régimen al apropiarse el Estado de ingresos antes del nacimiento del hecho imponible. Esta anticipación, a veces en gran medida, suele desencadenar la existencia de grandes saldos a favor que generan perjuicios financieros a los obligados de su ingreso. La inflación soportada va carcomiendo esos saldos mientras que la Administración no reconoce intereses, tal como los que cobra por el ingreso luego del vencimiento de las obligaciones fiscales.

Para concluir, se pudo obtener al menos en parte la visión del régimen desde la vereda del fisco. Aceptan la necesidad de un cambio y reconocen la labor y responsabilidad de los agentes considerándolos *fundamentales*, pero entienden que no es algo que pueda ocurrir de la noche a la mañana y a veces los tiempos con los que corren no son los óptimos para un análisis profundo.

8. PROPUESTAS

La revisión de la normativa actual resulta inminente. Como primera medida, se debería comenzar subsanando los puntos que rozan los principios constitucionales y tornar al régimen más prolijo y fácilmente comprensible. Esta falencia actual perjudica notoriamente a los Agentes complejizando su labor.

El paso siguiente debería consistir en una armonización de la documentación a solicitar a los sujetos pasibles de percepciones y/o retenciones para que no existan dudas de ninguna de las dos partes respecto a cuál es la correcta. Una alternativa bastante eficiente sería la creación de una base de datos con actualización mensual que incluya a todos los contribuyentes de Córdoba, detallando la condición que presentan frente al tributo y la correspondiente alícuota que se les debe aplicar. De esa manera, el Agente tendría una base fiable en la cual confiar y respaldarse, además de no corresponderle realizar el análisis de la documentación que se le presenta y su validez para el correcto encuadramiento. También se contribuiría a la protección del medio ambiente al reducir la utilización de papel. Esa misma base de datos debería expulsar de manera instantánea y sin necesidad de un trámite burocrático previo a los contribuyentes que hayan reflejado en su última declaración jurada la existencia de saldos a favor, incorporándolos recién una vez que comiencen nuevamente a pagar el impuesto.

Una retribución al Agente también sería adecuada. Posible, conforme a lo consultado a Majlis, pero se debería pensar más a largo plazo. Al menos un incentivo para los comienzos como Agente y su correspondiente adecuación a nivel sistema y capacitación.

Lo que se pretende es brindarle una especie de “soga” a los colaboradores del estado y no directamente sancionarlos por su actuar deficitario.

Como se dijo, el régimen resulta altamente beneficioso para la Administración. Mejoralo y adecuarlo fundándose en la experiencia del día a día acrecentaría esos beneficios y no resultaría tan fastidioso para los que deben desempeñar esta carga pública.

9. COMENTARIO FINAL

Una vez finalizado el presente trabajo se produjo una modificación interesante en la normativa discutida. Tal es el caso de la RN 16/2016 publicada en el boletín oficial el 26/04/2016 que modifica a la ya nombrada RN 9/2015.

Se trata de los sujetos de extraña jurisdicción (locales de otras provincias o inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral sin el alta de la jurisdicción Córdoba) que necesitan demostrar su condición ante el Agente de Percepción para no sufrirla.

Antes de esta última novedad, se explicó que los interesados debían solicitar el formulario F-346 consistente en la constancia de contribuyente de extraña jurisdicción, remitiendo Rentas su resolución a las 72 hs de iniciado el trámite. La consecuencia se traducía en un entorpecimiento de la operatoria comercial cuando los clientes no contaran con aquella y debían esperar el plazo fijado para poder evitar la percepción incorrecta del impuesto. Se resaltó la necesidad de la eliminación de este requisito o, en su caso, agilizar la respuesta del Organismo. La problemática también fue en su momento planteada ante el Director de Rentas en la entrevista, el que reconoció la necesidad de una modificación.

Finalmente, la norma pareciera haberse simplificado, al menos un poco, con la introducción de esta reciente resolución que garantiza la respuesta automática e inmediata de parte de la Administración y disminuye la burocracia que ocasionaba la RN 9/2015. En este caso se trató de un cambio que beneficia a los Agentes, sin embargo se continúa verificando la inexistencia de seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

- Almada, L. (2011). Aplicación de regímenes de retención, percepción y recaudación bancaria a sujetos comprendidos en el convenio multilateral: sus consecuencias [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria ERREPAR*, Tomo XXXII, pp. 6-7.
- Argentina, Comisión Arbitral (2015). *Res. Gral. 1/2015*.
- Argentina, Congreso de la Nación Argentina (1996). *Ley 24769: Régimen Penal Tributario*.
- Bostico, H., Ministerio de Finanzas, Dirección de Asuntos Legales (2015). *Ley: 6006. Texto ordenado 2015: Código Tributario*.
- Favot, F. (2013). El uso (y abuso) de las retenciones y percepciones en ingresos brutos. [Versión electrónica]. *Práctica integral Córdoba ERREPAR*, Tomo VII.
- Karaben, R. (2014). Regímenes de retenciones, percepciones y/o pagos a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria ERREPAR*, Tomo XXXV.
- Kolektor (s.f.). *Qué hacemos*. Recuperado el 25 de abril de 2016 de <http://www.kolektor.com.ar/que-hacemos/>
- Kolektor (s.f.). *Reporte de Sustentabilidad 2014*. Recuperado el 25 de abril de 2016 de <http://www.kolektor.com.ar/wp-content/themes/Kolektor/documentos/Reporte-de-Sustentabilidad-2014-KOLEKTOR.pdf>
- Majlis, L., Ministerio de Finanzas, Dirección General de Rentas de Córdoba (2015). *Res. Normativa 1/2015*.
- Majlis, L., Ministerio de Finanzas, Dirección General de Rentas de Córdoba (2015). *Res. Normativa 158/2015*.
- Majlis, L., Ministerio de Finanzas, Dirección General de Rentas de Córdoba (2015). *Res. Normativa 166/2015*.
- Majlis, L., Ministerio de Finanzas, Dirección General de Rentas de Córdoba (2015). *Res. Normativa 170/2015*.
- Majlis, L., Ministerio de Finanzas, Dirección General de Rentas de Córdoba (2016). *Res. Normativa 9/2016*.

- Majlis, L., Ministerio de Finanzas, Dirección General de Rentas de Córdoba (2016). *Res. Normativa 16/2016*.
- Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba (s.f.). *Recursos Tributarios 2015 – Administración General*. Recuperado el 25 de abril de 2016 de <http://www.cba.gov.ar/recaudacion/>
- Provincia de Córdoba, Poder Ejecutivo de Córdoba (2015). *Decreto 1205/2015*.
- Provincia de Córdoba, Secretaría de Ingresos Públicos (2014). *Res. 19/2014*.
- Provincia de Córdoba, Secretaría de Ingresos Públicos (2015). *Res. 18/2015*.
- Real Academia Española (s.f.). Recuperado el 25 de abril de 2016 de <http://www.rae.es/>
- Soler, O. (2011). *Tratado de derecho tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*. [2002]. Buenos Aires: La Ley, 4ta ed.
- Villegas, H. (1976). *Los agentes de retención y percepción en el derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Villegas, H. (2009). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. [1973]. Buenos Aires: Astrea, 9na ed.
- Villegas, H. (2013). *Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba*. Buenos Aires: La Ley.