



Universidad Nacional de Córdoba-Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Graduados

Posgrado de Especialización en Tributación

**Trabajo final de la carrera de Especialización en
Tributación**

Impuesto Sobre los Ingresos Brutos:

Abusos de los regímenes de pago a cuenta en la provincia de Córdoba

Autor: Allemand, Martín

Tutor: Rittatore, Marcelo

Córdoba, septiembre de 2018



Impuesto Sobre los Ingresos Brutos: Abusos de los regímenes de pago a cuenta en la provincia de Córdoba by Allemand, Martín is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

ÍNDICE

1.INTRODUCCIÓN	pág 3
2. MARCO CONCEPTUAL.....	pág 8
2.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	pág 8
2.2 Conceptos de Agentes de Retención y Percepción.....	pág 10
2.3. Descripción de los Regímenes de Retención, percepción y recaudación en la provincia de Córdoba.....	pág 12
<i>2.3.1 Régimen de Retención</i>	<i>pág 13</i>
<i>2.3.2 Régimen de Percepción.....</i>	<i>pág 19</i>
<i>2.3.3 Régimen de Recaudación.....</i>	<i>pág 23</i>
<i>2.3.4.Infracciones del Código Tributario de Córdoba aplicables a los agentes de retención y percepción.....</i>	<i>pág 28</i>
<i>2.3.4.1 Infracciones formales.....</i>	<i>pág 28</i>
<i>2.3.4.2 Infracciones sustanciales.....</i>	<i>pág 30</i>
<i>2.3.4.2.1 Omisión fiscal.....</i>	<i>pág 30</i>
<i>2.3.4.2.2 Defraudación fiscal.....</i>	<i>pág 31</i>
3.ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	pág 32

3.1 Principio de Legalidad.....	pág 32
<i>3.1.1 Análisis del régimen de Percepción.....</i>	<i>pág 34</i>
<i>3.1.2 Análisis del régimen de Retención.....</i>	<i>pág 39</i>
<i>3.1.3 Análisis del régimen de Recaudación.....</i>	<i>pág 42</i>
3.2 Principio de No Confiscatoriedad.....	pág 53
<i>3.2.1 Análisis del régimen de Percepción.....</i>	<i>pág 54</i>
<i>3.2.2 Análisis del régimen de Retención.....</i>	<i>pág 55</i>
<i>3.2.3 Análisis del régimen de Recaudación.....</i>	<i>pág 56</i>
<i>3.2.4 Análisis conjunto de los regímenes.....</i>	<i>pág 59</i>
3.3 Principio de Razonabilidad.....	pág 61
<i>3.3.1 Análisis conjunto de los regímenes.....</i>	<i>pág 63</i>
3.4 Principio de Igualdad.....	pág 66
<i>3.4.1 Análisis del régimen de Percepción.....</i>	<i>pág 68</i>
4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.....	pág 69
5. BIBLIOGRAFÍA.....	pág 74

1. INTRODUCCIÓN

El Estado, para llevar a cabo sus políticas presupuestarias, necesita recursos y unas de las principales fuentes son los tributos. Cada provincia, tiene la potestad de crear tributos, en virtud de lo establecido en el inc. 30 del art 70 de nuestra Constitución Nacional, pero este no es absoluto si no que encuentra sus límites en los principios constitucionales de la tributación. Además debe respetar lo establecido por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos n.º 23548. Es decir, que cada una de ellas debe respetar la obligación asumida allí y no aplicar "... gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley", precisando que el objeto de esta obligación se extiende a la abstención de gravar con cualquier tipo de tributos -salvo tasas retributivas de servicios efectivamente prestados-, "las materias impondibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos".

Desde el punto de vista teórico, el hecho imponible de un tributo puede ser definido como el acto o conjunto de actos de naturaleza económica, previstos en la norma legal y cuya configuración da origen a la relación jurídica principal, esto es, la obligación tributaria. Está integrado por sus aspectos objetivo, subjetivo, espacial y territorial.

En ese sentido, se entiende como aspecto objetivo la descripción de la hipótesis de incidencia tributaria- es el presupuesto de hecho que la ley del impuesto establece como determinante. Por su parte, el aspecto subjetivo es la definición del sujeto pasivo del impuesto. Con relación al aspecto espacial, se refiere a la descripción del lugar en el que se configura el

hecho imponible. Finalmente, el aspecto temporal es aquel que describe el momento de vinculación del hecho imponible con el instante en que nace la obligación tributaria.

Efectuada esta breve descripción teórica, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se observa que estos cuatro elementos se encuentra presentes en el art. 177 CT de la provincia “ El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativa o no– cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la ley impositiva anual.”

Este tributo se erige como la columna vertebral de la recaudación provincial que le asegura al fisco local una regular masa de recursos en permanente crecimiento. Como se puede observar, en el año 2017 este impuesto representó el 30,41 % de los ingresos tributarios de la provincia. Es por ello que en este último tiempo la administración tributaria de Córdoba, en su afán por combatir la evasión y aumentar la recaudación, ha incrementado la colaboración de terceros distintos al sujeto pasivo de la obligación mediante la percepción de los tributos, al advertir la conveniencia de que un sujeto distinto asuma las obligaciones del contribuyente mediante su retención en la fuente, con el fin de cumplir con dichos objetivos.

Si bien el fisco nacional, así como los subnacionales, se hallan legitimados para crear este tipo de herramientas de recaudación anticipada y las ventajas que deporta su uso han sido reconocidas por la doctrina especializada en la materia, surge la duda de hasta qué punto estos mecanismos actualmente empleados por la administración para evitar la evasión y aumentar la recaudación no afectan garantías constitucionales de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

La proliferación de los distintos regímenes de retención y percepción en la fuente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ocasiona serios inconvenientes, entre los que podemos destacar a los siguientes:

- a. Multiplicidad de retenciones y/o percepciones aplicables a una misma operatoria.
- b. Aplicación de regímenes de retención y/o percepción sin el debido sustento territorial.
- c. El inconveniente mencionado en el punto a. precedente, origina permanentes y continuos saldos a favor a los sujetos pasivos, lo que los obliga a solicitar certificados de no retención y/o percepción que, en muchos casos, es de difícil obtención, amén del tiempo que dicha obtención acarrea y, en muchas jurisdicciones, previa verificación y/o inspección y/o requerimiento de datos adicionales –único objetivo- se demora y/o no se lo concede nunca.
- d. Todo lo anterior origina inseguridad jurídica y una gran complicación administrativa para manejar la aplicación de numerosos regímenes de retención/percepción, con el agravante de

que cualquier error o inconveniente recaerá sobre el patrimonio del agente de retención/percepción con severas sanciones.

Como se puede apreciar, los mecanismos que implementa el estado a la hora de recaudar los tributos, han generado bastante controversia no solo en materia tributaria sino también a nivel financiero y político. Es por ello la importancia de su análisis y estudio.

A través de esta trabajo se procura lograr los siguientes objetivos:

- I. Objetivo General: Analizar los problemas jurídicos, financieros y políticos que genera los regímenes de pago a cuenta implementados por la provincia de Córdoba con el fin de cumplir con sus objetivos de recaudación y combatir la evasión.
- II. Objetivos específicos:
 1. Determinar si estos mecanismos se ajustan a los principios de imposición.
 2. Establecer si vulneran principios constitucionales como el de legalidad, razonabilidad, confiscatoriedad y otros.
 3. Comprobar si cumple con los objetivos perseguido por la administración provincial.
 4. Verificar la incidencia total de estos regímenes en la recaudación de Ingresos Brutos de la provincia de Córdoba.
 5. Determinar los perjuicios financieros que ocasionan a los contribuyentes.
 6. Evaluar los efectos sobre el precio de venta que pueden provocar estos regímenes.

A efectos de cumplimentar con los objetivos propuestos, se desarrollará una investigación de cada uno de los regímenes de pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos que existe en la provincia de Córdoba.

Luego se realizará un análisis en base a doctrina y jurisprudencia de cada uno de ellos, para ver si cumplen con los principios de la Constitución Nacional. Además, se contrastarán los objetivos perseguidos por la administración con la realidad empírica de los últimos años para determinar si se cumplen o no. Por último, se brindarán posibles soluciones a la temática planteada.

2. MARCO CONCEPTUAL

2.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Se trata de un impuesto indirecto, porque grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva, real puesto que no tiene en cuenta las condiciones subjetivas de los destinatarios legales de los tributos, si no la actividad que ejercen con habitualidad y por último, local debido a que debe respetar el principio de territorialidad para que la actividad se encuentre alcanzada.

El objeto del impuesto en cuestión, se encuentra contemplado en el art. 177 del Código Tributario Provincial, en él se establece cuatro elementos que se deben dar en forma concurrente por que si no estaríamos frente a otra tipo de impuesto distinto al legislado. Los elementos son:

- Ejercicio de una actividad
- Habitualidad
- Onerosidad
- Territorio

Con respecto al primero de los elementos, es necesario que haya un efectivo ejercicio de la actividad.

Para la habitualidad es necesario que se reúnan los siguientes requisitos:

- La finalidad de lucro.
- La frecuencia con que se realiza la operación.
- La importancia relativa de la misma, en cuanto a ingresos con el total de actividades.
- La inclusión en el objeto social, cuando se trate de sociedades.
- La vinculación con la actividad del sujeto.

El tercer de los elementos es la onerosidad, es decir que esté sujeto a contraprestación y para ello es necesario remitirnos al Código Civil y Comercial de la Nación que en su art. 967 pregoná los siguiente “ Los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra.”

Por último y no por ello el menos importante, nos encuentra con el elemento territorial, el cual delimita el espacio donde la provincia de Córdoba tienen potestades para establecer impuesto. Respecto a esto tenemos el 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.

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria se encuentran establecidos 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.

2.2 Conceptos de Agentes de Retención y Percepción

Para Soler, Los agentes de retención y percepción son sujetos que, sin que a su respecto se haya verificado el hecho imponible, quedan obligados a pagar una obligación tributaria ajena, en virtud de un mandato legal expreso y por el hecho de mantener con el contribuyente determinado vínculo jurídico: su misión consiste de dos actos diferenciados entre sí, el primero en los cuales importa la acción de retener o percibir, y el segundo el ingreso al fisco de la suma dineraria retenida o percibida.

Villegas sostiene algo similar que el autor anterior, considera que 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 sentido¹, “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”.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación² ha conceptualizado a estos sujetos como “aquellos a los que la ley les atribuye el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la normativa legal, y los obliga a ingresar al fisco los importes retenidos en el término y condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente en virtud de una disposición legal que así lo ordena y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria” (el subrayado me pertenece).

El régimen de recaudación es un instituto a través del cual un sujeto (instituciones regidas por la Ley de Entidades Financieras n. ° 21526) efectúa una detracción, por expresa

¹ Villegas 2009, p. 339

² *Cintafón SRL, CSJN, 3-4-86*

disposición de la ley, de una suma de dinero proveniente de depósitos realizados en cuentas abiertas, de las cuales su titular es contribuyente del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.

Como puede observarse son sujetos distintos de la relación jurídica tributaria establecida en el art. 177 de CTP, que son ajenos al hecho imponible y que están obligados a ingresar una suma de dinero por la relación que mantienen con el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Es decir, estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria por deuda ajena, que no surge de la propia configuración del hecho imponible, si no que emana de la propia normativa legal complementadas por las disposiciones especiales, que establecen los distintos regímenes de retención o percepción en la fuente, aun cuando es el nacimiento de aquel hecho imponible la causa del mandato que la ley establece en cabeza del agente.

2.3. Descripción de los Regímenes de Retención, percepción y recaudación en la provincia de Córdoba.

El primer antecedente de agente de retención lo podemos encontrar en el Modelo de Código Tributario para América Latina, que en su artículo 30 establece “ la ley o la administración (previa autorización legal) designa como agentes de retención a aquellos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión intervienen en actos

u operaciones en los cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente. El agente de retención es un DEUDOR del contribuyente”

En base a esto el Libro III del Decreto 1205/2015 del Poder Ejecutivo de Córdoba reglamenta en cuatros de sus cinco títulos, todo lo referido al régimen de retención, percepción y recaudación del impuesto sobre los Ingresos Brutos de Córdoba y la Resolución Normativa 1/2017 (RN 1/2017) de la Dirección General de Rentas brinda precisiones sobre ciertas formalidades que debe cumplir el Agente. El conocimiento de ellas es imprescindible para un correcto proceder en estos regimen y de no cumplirse traerá aparejada las sanciones establecidas por la normativa que se desarrollarán con posterioridad.

2.3.1 Régimen de Retención

En el subtítulo I del Título I del Libro III comienza estableciendo en su art. 170 del Decreto 1205/2015 del P.E. definiendo al régimen general de retención y especificando que recaerá sobre aquellos sujetos alcanzados por el tributo en la provincia de Córdoba. Es decir que define el aspecto territorial para dichos agentes. Continual art. 171 definiendo el elemento subjetivo, es decir los sujetos pasivos del art. 29 CTP que sean nominados por la Secretaria de Ingresos Publicos.

El art. 172 describe a los sujetos pasibles de sufrir retenciones, siempre que desarrollen actividades alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Bruto en la provincia de Córdoba,

(esto último para respetar el elemento espacial del hecho imponible de Ingresos Brutos y no violar el principio de legalidad) 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, los agentes de retención que deban actuar como tales en virtud de las disposiciones previstas en el inciso b) del Artículo 180 del presente Subtítulo, respecto de sujetos pasibles que tributen bajo las normas del Convenio Multilateral -Artículo 2-, practicarán las retenciones, exclusivamente, a aquellos contribuyentes que se encuentren

incluidos en el padrón que al efecto suministrará la Dirección General de Rentas a través de su publicación en la página web institucional del Gobierno de la Provincia de Córdoba. A los fines de la confección del padrón no será de aplicación la excepción dispuesta en el inciso a) del artículo 174 del presente subtítulo.

El capítulo III en su art. 174 establece 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.
- f) 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 el anexo XVIII de la RN 1/2017 de la DGR.

En el capítulo IV, define el elemento objetivo, es decir el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la retención. En definitiva el art. 175 establece que quedan sujetas a retención 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 indicados en el Artículo 171 del presente Subtítulo. La Secretaría de Ingresos Públicos podrá reglamentar sobre el alcance y aplicación de las retenciones en las actividades y/u operaciones que resulten alcanzadas conforme las disposiciones del presente artículo.

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.

- Operaciones exentas conforme a las disposiciones del Código Tributario o normas tributarias especiales.
- 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.

La documentación respaldatoria que deberá presentar ante el agente está determinada en el anexo XVIII de RN 01/2017.

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. 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.

2.3.2 Régimen de Percepción

En el subtítulo II título I del libro III, establece todo lo referido al regimen de percepcion del Impuesto Sobre Los Ingreso Brutos, que al igual que el régimen de Retención, recae sobre los sujetos del art. 29 CTP y también son designados por la Secretaria de Ingresos Públicos. Es decir en el art. 193 DTO 1205/15 establece el elemento subjetivo de la relación jurídica tributaria.

Luego continúa estableciendo los sujetos pasibles de percepción que son los que desarrollen actividades alcanzadas por el impuesto en la provincia de Córdoba.

En el art. 195 define 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 Públicos.
- 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 reemplace.
- J) Contribuyentes a quienes se les hubiere extendido el correspondiente "Certificado de no Percepción" a que se hace referencia en el presente Título.

EL capítulo IV del subtítulo II, comienza definiendo el elemento objetivo, para el caso de los agentes de percepción, lo define a las operaciones de venta de bienes, prestaciones de servicios y locaciones de bienes, obras y/o servicios, que realicen los sujetos indicados en el Artículo 193 del presente. La Secretaría de Ingresos Públicos podrá reglamentar sobre el alcance y aplicación de las percepciones en aquellas actividades y/u operaciones que resulten alcanzadas conforme las disposiciones del presente artículo.

El art. 198 agrega que la percepción procederá independientemente del lugar de entrega de las cosas o de la realización de las obras 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:

- 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).

2.3.3 Régimen de Recaudación Bancaria

Comienza el Título II del libro III del Dto. 1205/15 P.E, estableciendo un régimen de recaudación para los sujetos alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos, por las acreditaciones de dinero en cuentas de entidades comprendidas en la ley n ° 21526.

El Art. 240 define a los agentes de recaudación que están obligados a actuar en el presente régimen, en tanto sean contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba, quedando comprendidas la totalidad de sus sucursales, filiales, etc., cualquiera sea el asiento territorial de las mismas. La obligación de actuar como agente de recaudación del régimen alcanzará a las entidades continuadoras en aquellos casos en los que se produjeran reestructuraciones de cualquier naturaleza -fusiones, escisiones, absorciones, etc. - de una entidad financiera obligada a actuar como agente de recaudación. En caso de constitución de nuevas entidades financieras, previo al inicio de actividades, se deberá solicitar la inscripción como agente de recaudación.

El siguiente artículo define a los sujetos pasibles de la obligación tributaria, los cuales son los sujetos que revisten el carácter de contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Córdoba.-locales y/o comprendidos en las normas del Convenio Multilateral-de conformidad con la nómina que elabore la Dirección General de Rentas. A tales efectos, la Dirección General de Rentas entregará a los agentes de recaudación o al sistema que administra la relación con los mismos, según corresponda, la nómina de los contribuyentes pasibles de recaudación hasta cinco (5) días hábiles antes del último día de

cada mes, la que deberá ser aplicada a partir del mes siguiente al de su recepción. Los agentes de recaudación deberán recaudar el impuesto de los contribuyentes incluidos en la nómina mencionada en el párrafo anterior, en la forma indicada en el presente régimen, hasta tanto éstos demuestren estar comprendidos en algunas de las exclusiones establecidas en el presente Título o que al respecto disponga la Secretaría de Ingresos Públicos.

En el artículo 242 establece que e el titular de una cuenta que hubiera sido objeto de recaudación y se encontrare incluido en las exclusiones mencionadas en el último párrafo del artículo anterior, deberá acreditarlo y solicitar su exclusión de la nómina cuando corresponda en la forma y condiciones que establezca la Dirección General de Rentas. A tal fin el interesado deberá presentar ante el citado organismo la documentación que la misma determine. La recaudación del tributo procederá cuando cualquiera de las actividades desarrolladas por el sujeto pasible resulte alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en los casos en los que, de acuerdo con las situaciones definidas por el Ministerio de Finanzas y/o a las facultades de la Dirección General de Rentas para incorporar o aplicar alícuotas diferenciales, proceda la recaudación del citado impuesto.

El siguiente artículo establece todas las exclusiones las cuales se detallan a continuación:

- a) Los importes que se acrediten en concepto de remuneraciones al personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y préstamos de cualquier naturaleza, otorgados por la misma entidad obligada a actuar como agente de recaudación.
- b) Las transferencias de fondos que se efectúen por cualquier medio, excepto mediante el uso de cheque, con destino a otras cuentas abiertas a nombre de idéntico titular.
- c) Contrasientos por error.
- d) Acreditaciones efectuadas como consecuencia de la transformación a pesos de todos los depósitos en dólares estadounidenses u otras monedas extranjeras existentes en el sistema financiero -pesificación de depósitos-.
- e) Los importes que se acrediten en concepto de intereses devengados con relación al saldo de la propia cuenta.
- f) Los importes que se acrediten como consecuencia de las operaciones de exportación de mercaderías -según la definición del Código Aduanero-. Incluye a los ingresos por ventas, como así también los anticipos, las prefinanciaciones para exportación y la acreditación proveniente de las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado.
- g) Los créditos provenientes de la acreditación de plazos fijos, constituidos por el titular de la cuenta, siempre que los mismos se hayan conformado con fondos previamente acreditados en las cuentas a nombre del mismo titular.

- h) El ajuste llevado a cabo por las entidades financieras a fin de poder realizar el cierre de cuentas bancarias que presenten saldos deudores en mora.
- i) Los créditos provenientes del rescate de Letras del Banco Central de la República Argentina -LEBÁC- suscriptas con fondos previamente acreditados en cuentas a nombres del mismo titular.
- j) Las acreditaciones provenientes de los rescates de fondos comunes de inversión, constituidos por el titular de la cuenta, siempre que los mismos se hayan conformado con fondos previamente acreditados en cuentas a nombre del mismo titular.
- k) Los importes que se acrediten en concepto de reintegro del Impuesto al Valor Agregado como consecuencia de operaciones con tarjetas de compra, crédito y débito.
- l) Los importes que se acrediten como consecuencia de operaciones sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades, como así también aquellos que correspondan a las rentas producidas por los mismos y/o a los ajustes de estabilización o corrección monetaria.

El art. 245 continúa con las exclusiones:

- a) Sujetos exentos o desgravados por la totalidad de las actividades que desarrollen.
- b) Sujetos comprendidos por el Régimen Especial de Tributación del Artículo 220 del Código Tributario Provincial.

- c) Los sujetos que se encuentren eximidos de presentar declaración jurada en virtud de que la totalidad del impuesto se retiene o percibe en la fuente.
- d) Contribuyentes que desarrollen la actividad comprendida en el Artículo 179 del Código Tributario Provincial.
- e) Contribuyentes que desarrollen, exclusivamente, las actividades comprendidas en los Artículos 192, 194, 195, 197 y 203 del Código Tributario Provincial.
- f) Los agentes y sociedades de bolsa que desarrollen la actividad de intermediación en la compra-venta de títulos valores retribuida por comisiones.
- g) Los sujetos que realicen exclusivamente las operaciones de exportación comprendidas en el inciso
- h) del Artículo 212 del Código Tributario Provincial.
- i) Los importes que deposite la Lotería de la Provincia de Córdoba S.E. en las cuentas bancarias cuya titularidad pertenece a los agentes de juego, exclusivamente en relación al concepto de premios para apostadores.

El momento de practicarse la recaudación será al de efectuarse la acreditación en la cuenta de del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por último el artículo 249 establece que los agentes de recaudación comprendidos en el presente Título deberán depositar el importe correspondiente a las recaudaciones efectuadas en los plazos que disponga el Ministerio de Finanzas.

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

2.3.4.1 Infracciones formales

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 .

La Resolución Normativa 1/2017 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, incluye las formalidades requeridas para la inscripción o cese como agentes y la comunicación de modificaciones y/o actualización de datos. Por otro lado, describe el aplicativo a utilizar para desarrollar su tarea y las instrucciones sobre su funcionamiento. T

También detalla la forma de ingreso de las obligaciones tributarias. Además, se encuentra la 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 el anexo XVIII establece 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.

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

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)(...);
- e) Cuando, ante requerimientos efectuados por la Dirección, se verifica incumplimiento reiterado a suministrar en tiempo y forma la información solicitada por la autoridad administrativa.

2.4.3.2 Infracciones sustanciales

2.4.3.2.1 Omisión fiscal

El art. 80 del Código Tributario introduce la sanción de omisión fiscal: 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. 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.

2.4.3.2.2 Defraudación fiscal

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

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.

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.

3. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

3.1 Principio de Legalidad

El principio de legalidad o de reserva de ley sostiene básicamente la imposibilidad de crear tributos si no es por una ley del previa, emanada del poder facultado de tales atribuciones. Solo la ley puede fijar la obligación tributaria y definir cuáles son los presupuestos de hecho y los elementos de tal relación, como señala Spisso, “el principio de legalidad descansa en la exigencia de la concepción propia del estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares, los recursos para el cumplimiento de los fines del estado. A su vez, Dino Jarach, en su libro Curso superior de derecho tributario agrega, “es la ley quien debe precisar los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, estableciendo el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible”. Este principio se encuentra consagrado en nuestra Constitución Nacional, en los artículos 4, 17, 19, 31, 99 inc. 2 y 3 y el art 121, lo cual establece una pirámide de legalidad de queda conformada en el siguiente orden:

- Constitución Nacional
- Leyes convenio entre Estado Nacional y Otros Estados Nacionales.
- Leyes específicas sobre determinadas actividades.
- Leyes Generales de cada impuesto.
- Decreto reglamentario.
- Resoluciones de la Administración Tributaria.

A su vez, puede advertirse que el art, 31 de nuestra Constitucional Nacional señala que “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella...”. Con esto la provincia de Córdoba, debe respetar lo establecido en el art. 9 inc b) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos n. ° 23548. Es decir, que no puede aplicar "... gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley", precisando que el objeto de esta obligación se extiende a la abstención de gravar con cualquier tipo de tributos -salvo tasas retributivas de servicios efectivamente prestados-, "las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos".

Asimismo dicho principio se encuentra receptado en la Constitución de la Provincia de Córdoba en su artículo n° 71 y el código tributario provincial (donde mejor definido se encuentra) lo define así:

Art. 2°.- Ningún tributo puede ser creado, modificado o suprimido sino en virtud de Ley. Solo la ley puede:

- a) Definir el hecho imponible;
- b) Indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo;
- c) Determinar la base imponible;
- d) Fijar la alícuota o el monto del tributo;
- e) Establecer exenciones y reducciones;
- f) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades.

Las normas que regulan las materias anteriormente enumeradas no pueden ser integradas por analogía.

Con lo que señaló precedentemente se va a proceder a analizar si, los distintos regímenes establecidos por la provincia, vulneran el principio de legalidad de rango constitucional.

3.1.1 Análisis del régimen de Percepción .

Como se mencionó el objeto del Impuesto Sobre los Ingreso Brutos debe cumplir concurrentemente cuatro aspectos (Ejercicio de actividad, habitualidad, onerosidad y

territorialidad) si no se cumple alguno de estos, estaríamos en presencia otro impuesto distinto al de Ingresos Brutos.

Al analizar en las legislación cordobesa, el regimen de percepcion, el nacimiento del hecho imponible se genera con la compra del bien o la prestación del servicios independientemente de si genera el nacimiento de la obligación tributaria para el sujeto pasivo del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, que es el ejercicio de la actividad habitual, onerosa en la provincia de Córdoba. Es decir, hay dos hechos completamente autónomos, Por lo tanto, cuando analizamos los regímenes de percepción bajo el criterio de actividad, no podemos hablar de un pago a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos, sino de un impuesto distinto de aquel. Es más, la provincia de Córdoba, al autolimitarse en el ejercicio de las potestades tributarias de las cuales son acreedoras según nuestra Constitución Nacional, por haber adherido a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, no están facultadas a cobrar esta especie de impuesto a los gastos o compras, llamado percepciones.

Es decir, cuando se produce una desconexión entre el momento de efectuarse la percepción y el nacimiento del hecho imponible por parte del sujeto pasivo del impuesto, estaríamos en presencia de un tributo, distinto del de los Ingresos Brutos, en el cual no se puede en los hechos establecer claramente quién es el sujeto incidido, más allá de que en teoría sería el comprador, locador o prestatario.

Esto fue receptado por un fallo³ de la Corte Suprema de la provincia de Tucumán que ratifica la decisión de la Cámara en el cual señala “en uno de los enfoques impugnativos sostenidos por la firma actora, se objeta la aplicación a su respecto de la R.G. (DGR) 86/00, por la incompatibilidad existente entre el sistema de percepción exigido por la DGR respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y las bases de la estructura fundamental de este tributo definidas formalmente en la ley N° 5121, en vigencia”. Es decir, hace foco en lo que, es la cuestión central de la ilegalidad de los regímenes de percepción. Continúa el fallo “en la aplicación al actor de la R.G. (DGR) 86/2000 se advierte que la sujeción al método de la percepción incide sobre aquellos elementos estructurales del tributo. Por una parte, el hecho imponible ya no concuerda tanto con la realización del ejercicio habitual y oneroso de la actividad gravada del contribuyente, sino que entra en relación con otra faceta de la operatoria. Por ello mismo, la base económica tenida en mira para la cuantificación del tributo ya no descansa sobre el ingreso devengado por la realización de aquella actividad, sino que se refiere a las erogaciones que efectúa el sujeto. No es ya el ingreso bruto del sujeto pasivo originario del gravamen lo que se tiene en cuenta para el cálculo del tributo, ni siquiera la realización de su propia actividad gravada, sino que se contemplan los gastos y las erogaciones que el mismo lleva a cabo” (el subrayado me pertenece) Concluyendo. “En virtud de ello, el régimen de percepción impuesto por resolución del Director de Rentas de la Provincia resulta conculcatorio del principio de legalidad delineado por los arts. 17 y 19 de la Constitución

³ “Abastecedora del Norte S.R.L. c. Provincia de Tucumán - DGR s/ inconstitucionalidad” CSJ Tucumán, 06-10-16

Nacional y 22 de la Constitución de Tucumán, lo que justifica declarar en este caso su inconstitucionalidad, como así también invalidar a su corolario en este caso concreto que es la designación del actor formalizada mediante R.G. (DGR) 204/2009 y su confirmatoria R. (DGR) 07/2010”.

Otros aspecto de este régimen de pago a cuenta que podría vulnerar la garantía constitucional de reserva de ley es el aspecto territorial, puesto que los agentes se ven obligados a percibir a sujetos de extraña jurisdicción.

La Comisión Arbitral se ha encargado de establecer pautas para estos regímenes, las cuales se encuentran establecidas en el artículo 45 (Resol. C.A. N° 2/2.010), inciso a), apartado 2, en estos términos: “Podrán resultar sujetos pasibles de retención o percepción aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.” Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en un fallo⁴ explicita que "...ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción, pues los poderes conferidos por la Constitución son para ser ejercidos dentro de su territorio”.

Este criterio fue receptado por la jurisprudencia en distintas causas, en una de ellas⁵ establece que "los sujetos de extraña jurisdicción no tienen sustento territorial en la Provincia de Tucumán, ya que no realizaron gastos de ninguna naturaleza y quien sí los realizó con el

⁴ "Asociación de Bancos de la Argentina c/Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad" CSJN, 15/7/2014

⁵ "Maglione S.R.L. c/Provincia de Tucumán DGR s/inconstitucionalidad" Cámara de apelaciones en lo Contencioso Administrativa de Tucumán, Sala III, 03/06/2015

objeto de colocar sus productos en otra jurisdicción fue el vendedor, o sea la firma Maglione S.R.L". Asimismo, el texto del fallo menciona que la parte actora logró probar que las ventas realizadas a personas de extraña jurisdicción no le generaron gastos atribuibles a la jurisdicción provincial, que las ventas fueron hechas a sujetos que no tienen sustento territorial en la Provincia y que los gastos de flete corrieron por su cuenta, por consiguiente pretender atribuir base imponible a la jurisdicción Tucumán resulta un exceso por parte del fisco local. Agrega que "la percepción del tributo es una carga pública que presume un vínculo territorial, y que para el caso particular la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán no tiene facultades para exigir su cumplimiento a quienes no revisten la calidad de contribuyentes del tributo de que se trata". En igual sentido puede apreciarse la sentencia de la primera instancia de la Justicia Contenciosa Administrativa y Tributaria de la Ciudad de Buenos Aires⁶ "Todo lo expuesto determina que la existencia de cualquier norma local de percepción o de retención que se apartara del necesario sustento territorial que fundara su aplicación, bien entendido que en el caso de las percepciones aquel sustento territorial responde a la inscripción del sujeto percibido en la correspondiente jurisdicción, importará que dicha norma se habrá apartado de la ley provincial de adhesión al régimen de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales como también de ese mismo régimen, con todo cuanto ello significa en materia de inconstitucionalidad, sin perjuicio de la posibilidad que la provincia respectiva comprometiera su cuota de Coparticipación, cuestiones éstas particularmente a considerar, por

⁶ "Gasoleo S.A. c/GCBA" JCAT Ciudad de Buenos Aires, 26/6/2015

parte de aquellos sujetos que encontraran afectados sus intereses por la vía de percepciones y de retenciones a cuenta de aquella tributación local.”

Para evitar esta última situación DGR aplicó a través el anexo VIII de la RN 1/2017 el siguiente mecanismo para operaciones realizadas en la Provincia de Córdoba con contribuyentes inscriptos como Locales en otras provincias y/o inscriptos bajo normas del Convenio Multilateral sin poseer alta en la Jurisdicción de Córdoba:

Presentar formulario F-346 generado en la página web de la Dirección General de Rentas, 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. Dicha acreditación tendrá validez de tres (3) meses a partir de la fecha de emisión del referido formulario.

3.1.2 Análisis del régimen de Retención

Anteriormente describimos el caso de las percepciones, los mismo podría ocurrir para el caso de las retenciones con respecto a la desconexión que se produce entre el nacimiento del hecho imponible y el momento de efectuarse la retención. Tal como lo establece el artículo 186 del Dto. 1205/2015 del P.E. la retención debe efectuarse cuando se realice la liquidación total o parcial del bien, servicio o locación prestado y SIEMPRE QUE COINCIDA CON EL NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE (esto es para no vulnerar el principio de

legalidad), pero el problema se produce en los casos en que estos dos supuestos difieren, como podría ser el caso de ventas a plazo. En esta situación, se produce una desconexión entre el nacimiento de la obligación tributaria (momento en que se concreta la venta) y el efectivo pago, donde el sujeto pasivo del impuesto sobre los Ingresos Brutos, va a tener que cancelar la obligación tributaria derivada de esa venta a plazo y luego en el momento que se efectúe la liquidación va a disponer del pago a cuenta que puede generar saldo a favor. En este caso, Rentas estaría contando con ingresos que no poseen un sustento legal, financiándose con ellos hasta tanto se resuelva su reintegro. 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 1/2017 de la DGR en su art. 458 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. Con respecto a esto se puede apreciar la subjetividad de quien procesa la solicitud al momento de efectuar el trámite, puesto que no hay parámetros claros de a partir de qué monto de saldo de libre disponibilidad puede emitirse la constancia, ni de por cuánto tiempo se la otorga, difiriendo de un contribuyente a otro según la persona que la procese..

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.

Con respecto a la territorialidad podría darse la misma situación que en el caso de percepciones, para lo cual a través del anexo VIII de la RN 1/2017 se establece el procedimiento a fin de evitar retener a sujetos no alcanzados por el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos en cordoba. Para lo cual deberán presentar ante el agente:

- Contribuyente Local: copia de la constancia de Inscripción como contribuyente Local en otras jurisdicciones,

- Contribuyente de Convenio: copia del respectivo formulario CM 05 presentado ante 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.

3.1.3 Análisis del régimen de recaudación

Luego del análisis de los regímenes anteriores, procederemos a revisar este último con respecto al principio de Legalidad. Como podrá observarse por el solo hecho de ser sujeto pasivo del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos habilita a las entidades regida por la ley n. ° 21526 a retener un determinado porcentaje sobre las acreditaciones bancarias. Aquí se produce en algunos casos, una desconexión entre el objeto del impuesto y el pago a cuenta, generando un impuesto distinto y análogo al impuesto nacional (la única diferencia entre este régimen de recaudación provincial y el impuesto nacional a los débitos y créditos bancarios, es que aquél excluye a los débitos bancarios), violando una ley de jerarquía superior, como es la Ley de Coparticipación federal n. ° 23548 a la cual la provincia de Córdoba suscribió. Es decir se estaría cobrando un impuesto a las acreditaciones bancarias, independientemente si estas se encuentran vinculadas con el ejercicio de la actividad habitual y a título oneroso en la provincia de Córdoba.

Al analizar el elemento objetivo en el régimen de recaudación en general se prevé que son “los titulares de las cuentas que revistan o asuman el carácter de contribuyentes del tributo y que hayan sido incluidos en una nómina especial”.

A simple vista parecería correcto el alcance otorgado, no obstante, nótese que si consideramos las reflexiones formuladas en torno al aspecto objetivo, cuando se designa como sujeto pasible a los titulares de cuentas, el término utilizado es más abarcativo que el de contribuyente del tributo, pues para que aquél se corresponda con la definición de este último, sólo deberían gravarse los ingresos –depositados en cuenta-, generados por las operaciones alcanzadas, delimitación que no es contemplada en la normativa referida.

Por lo tanto, si un contribuyente inscripto sufre la recaudación por acreditaciones de dinero correspondientes a conceptos no alcanzados por el tributo, el resultado sería una detracción ilegítima por parte del erario.

Al respecto, Sferco⁷ considera que “se crea una nueva categoría sometida a imposición local cual es una suerte de contribuyente presunto, en tanto que, al obligarse a los bancos a recaudar sobre los sujetos inscriptos o no, sin disimulo al sistema presume que todas las sumas depositadas en cuenta por aquéllos también derivan de la realización del hecho generador del tributo, y consecuentemente, deben quedar capturadas por el impuesto sobre los ingresos brutos, salvedad hecha, claro está, de los supuestos excluidos, que son bien pocos”.

⁷ SFERCO, José M., ob. cit. en nota 53, p. 192.

A su vez, cabe agregar que tampoco se verificaría acabadamente el aspecto subjetivo del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos en el caso de titulares condóminos de una cuenta bancaria, algunos sujetos pasivos del tributo y otros no, dado que la detracción se efectuaría sobre el total de las sumas acreditadas, resultando, en consecuencia, pasibles del régimen sujetos que no realizaron el hecho generador del tributo.

Como señalan Dalmasio y Carmona, van a existir acreditaciones provenientes de ingresos personales que no guarden ninguna relación con el ejercicio de las actividades por las cuales resulta ser contribuyente del citado impuesto (por ejemplo, ingresos provenientes de la venta de su automóvil particular, del inmueble destinado a casa-habitación o recreo familiar, por haberse ganado el primer premio en el sorteo de fin de año de la lotería nacional, etcétera, etcétera).

En sintonía con lo mencionado anteriormente, en la causa⁸ el juez Osvaldo Casas en su considerando 7 dijo “Es mi parecer que, frente a los extremos acreditados en autos (depósitos en cuentas bancarias que no responden a rubros alcanzados por el impuesto en cuestión, de lo que resulta la generación de un permanente saldo a favor del contribuyente que no logra ser absorbido por deudas en el mismo gravamen para anticipos sucesivos), se evidencia un avance injustificado del GCBA sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el art. 51 de la Constitución de la Ciudad —en sintonía con lo dispuesto por la Constitución Nacional, arts. 4º, 17, 19, 52, 75 incs. 1º, 2º y 3º, 76, 99 inc.

⁸ “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad” TSJ CABA, 12-11-2014

3º—. En efecto, la aplicación en la especie del régimen de retención cuestionado se traduce en el ingreso de recursos al erario público con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente. ... Esta detracción se practica por hechos que no se corresponden con la matriz con que legalmente se ha diseñado el hecho imponible previsto en el Código Fiscal de la Ciudad para el apuntado gravamen (conf. art. 170 del Código Fiscal, t.o. para el año 2014, y los correlativos correspondientes a los textos ordenados para años anteriores que registraron idéntica redacción). De tal modo, se produce la inobservancia, en el caso, de la directiva constitucional que ordena satisfacer el “principio de reserva de ley” como límite formal al poder de imposición, toda vez que la fuente en la que se pretende justificar dicha recaudación, mediante un presupuesto de hecho totalmente desvinculado de la causa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se pretende respaldar normativamente con el lábil sustento de la mentada resolución (DGR) n° 2355/2007. Ya he tenido oportunidad de sostener que “... el establecimiento de cualquier ‘ante pago’ desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia, de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multiseccular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el

campo del derecho tributario sustantivo dónde queda excluido todo margen de discrecionalidad del Organismo Recaudador” (conf. mi voto en “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)’”, expte. n° 5884/08, sentencia del 12 de noviembre de 2008, en Constitución y Justicia. Fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires Tomo X. 2008-B, ps. 2004 y ss.). En dicha oportunidad también afirmé que “... las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla, en su conjunto, la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario”. En la apuntada causa sostuve igualmente que “[L]a eliminación por la Administración Fiscal de los sustentos normativos que permitían la expedición del ‘certificado de no retención’ o ‘de retención parcial’ se muestra, frente a casos como el que se ventila en la especie, como una medida francamente desafortunada ya que la repetición poco resuelve, pues no evita que se reedite indefinida y contumazmente la situación y se prosiga cobrando en exceso en la fuente, reproduciendo saldos a favor del contribuyente...”. También, se afecta el “principio de reserva de ley tributaria” cuando el presupuesto de la hipótesis de incidencia de la retención o percepción se encuentra totalmente divorciado del presupuesto de hecho del gravamen de que se trata, asemejándose más bien a un impuesto a las acreditaciones bancarias cualquiera fuere su origen—semejante al nacional instituido por la ley n° 25.413 de creación del Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria—, provengan o no de operaciones habituales a título

oneroso del contribuyente, y abarcando por caso, otras que tengan una causa jurídica diferente (gravamen vedado a la Ciudad, en términos de analogía, por lo dispuesto en el art. 9º, inc. b) de la Ley N° 23.548, que a la fecha constituye el marco normativo de la Coparticipación de los Estados Locales en los impuestos nacionales que conforman la masa distribuible)”. (el subrayado me pertenece). En el mismo sentido⁹ se expresa T.S.J. C.A.B.A “...Por último, y no menos importante, señala que la misma viola la Ley de Coparticipación en su artículo 9º inc. b, el cual “obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley”.

En otra causa¹⁰ la cámara sostuvo ” ...Que las acreditaciones bancarias de la actora “proviene mayoritariamente del pago de las cuotas de los préstamos otorgados, que se integran mayormente de capital (la devolución del capital no es un ‘ingreso’) y en una menor medida de intereses”. Por lo que las retenciones vinculadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos solamente podría considerar el ‘ingreso’, nunca el capital”.

Nótese que el fisco provincial, al tiempo de conceder la posibilidad de solicitar la exclusión al régimen, está implícitamente reconociendo que se generará un saldo a favor del

⁹ “Barilati, Juan Ignacio c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”TSJ CABA, 14-05-2009.

¹⁰ “Cooperativa de Vivienda, Crédito, Consumo y Servicios Sociales Palmares Limitada contra la Comisión Arbitral”- Cámara Contencioso Administrativo Federal –Sala III-29-06-2017

contribuyente, producto de la indebida captación de sumas ajenas a la tributación en sede estadual. Sin embargo, insiste en que corresponde la detracción.

El sistema que nos ocupa tiende a gravar, en esencia, a los movimientos que impliquen una acreditación del importe en cuenta.

Así, Christensen ha señalado que “lo que hace este tributo es gravar todo desplazamiento económico, realizado por medio del sistema financiero, del patrimonio de un contribuyente a otro”.

Con respecto al aspecto territorial y por qué no el más importante, es el que fija el límite a la potestad tributaria provincial.

Como vimos, las provincias sólo pueden gravar las diversas manifestaciones económicas que se producen dentro de los límites territoriales de su competencia tributaria.

Como se explicó anteriormente para el caso de las percepciones, a cuyo fundamentos nos remitimos, se dijo que para que se configure el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, las actividades deben desarrollarse total o parcialmente dentro del ámbito territorial del fisco respectivo. Es decir, debe existir un vínculo territorial entre el hecho que se pretende gravar (ejercicio de una actividad) y la provincia.

Si así no fuera, y se gravará actividades que se desarrollan en otras jurisdicciones, tal actitud implicaría invadir el poder tributario de los demás estados provinciales, violando los principios constitucionales que dan fundamento a esta limitación espacial.

Así lo ha receptado la CSJN en un fallo¹¹, donde estableció que “ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción”. En el mismo sentido, este tribunal hace a lugar a una cautelar¹² donde el organismo recaudador se debe abstener de pedir a los bancos la anotación de medidas cautelares sobre activos radicados fuera del territorio de la provincia.

Con relación al régimen que nos ocupa, el principal inconveniente de fijar como hecho generador de la obligación de detraer el impuesto, las acreditaciones en cuenta, se halla en la desvinculación que se produce entre la pretensión del estado provincial y la actividad efectivamente ejercida dentro de su territorio.

De esta forma, se toma en consideración el 100 % del importe acreditado en la cuenta del sujeto pasible de la recaudación, sin respetar el concepto de sustento territorial, indispensable para que una jurisdicción, de las varias en que la actividad se desarrollara, pudiera justificar a una parte de la base imponible y del impuesto consiguiente, implicando un exceso que sobrepasa su potestad tributaria.

El presente régimen, al amputar el impuesto de los importes acreditados, viola el principio de territorialidad, al apartarse de los parámetros generales utilizados por el convenio multilateral -gastos incurridos e ingresos obtenidos-, que reflejan el sustento territorial requerido por el hecho imponible del impuesto.

¹¹“Banco de Córdoba/ Caja de Jubilaciones y Pensiones de Empleados Bancarios”. CSJN

¹² “La asociación de bancos de la Argentina y otros contra la Provincia de Buenos Aires”. CSJN 15/07/2014

De esta forma, se estaría habilitando a detraer el impuesto sin límites, incluso sobre depósitos originados por actividades desarrolladas exclusivamente en una jurisdicción distinta, y llegarían, en extremo, a gravar las rentas de fuente extranjera originadas por la colocación de acciones previamente adquiridas en empresas del exterior, o las diferencias en la cotización de moneda extranjera, entre otros ejemplos.

Reiteramos que las leyes dictadas por la provincia de Córdoba, sólo rigen y tienen efecto dentro de sus fronteras territoriales, por lo que, no pueden válidamente establecer la obligación de ingresar un pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos, a contribuyentes de otra provincia, cuando éstos no residan en aquélla, o respecto de hechos producidos fuera de esa jurisdicción, aún cuando tales hechos estén gravados con el impuesto provincial a los Ingresos Brutos. Obligaciones de esta naturaleza sólo se pueden exigir cuando los sujetos pasivos ejerzan actividades dentro de las fronteras provinciales mediante sucursales u otros establecimientos, y estén vinculadas con dicha actividad.

Si analizamos la normativa en cuestión, observamos que casi todos los regímenes establecen que si un sujeto es incorporado al padrón de contribuyentes de una determinada provincia, debe soportar la recaudación sobre la totalidad de las cuentas del país, con prescindencia del lugar donde se encuentre radicado.

El dictado de la res. gral. 104/04 de la Comisión Arbitral, y la creación del SIRCREB, pretendió solucionar este inconveniente, al preverse que se practique la retención en forma global, y sea el contribuyente quien debe asignarla a cada jurisdicción a través de coeficientes

de distribución, los cuales deben ser consultados mensualmente en el sitio www.sircreb.gov.ar, identificándose con su número de CUIT.

Si bien unificar en un solo régimen la recaudación sobre los contribuyentes de convenio multilateral y locales para las jurisdicciones adheridas, constituye un paliativo a la indebida pretensión de recaudar un tributo local sobre acreditaciones bancarias en cuentas radicadas fuera de la jurisdicción provincial que dispuso el régimen, no brinda una justa solución a múltiples inconvenientes que, como mencionamos, en la práctica presenta el sistema de recaudación en cuenta, más aún considerando que no todas las jurisdicciones se hallan adheridas a dicho régimen unificado.

Hernández con razón señala que la pretensión de recaudar sobre acreditaciones bancarias en cuentas radicadas fuera de la jurisdicción viola el principio de territorialidad de las cargas públicas, principio admitido por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires¹³.

Como dejamos expuesto, el régimen en mención afecta el aspecto territorial del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, por lo que una vez más se hace notar su similitud con su par nacional, el impuesto a los débitos y créditos bancarios instituido por la ley 25.413.

¹³ "Dirección Provincial de Rentas c. Cooperativa Argentina de Floricultores Ltda." 4-03-1997,

Tal como vimos, el sistema sub examine se desentiende de los aspectos objetivo, subjetivo y territorial del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. Pero, a su vez, y como consecuencia lógica, se desvincula de la base de imposición del tributo, toda vez que si el hecho imponible no es cumplido menos aún se atenderá a su base imponible.

Al respecto, Jarach resalta: “la base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible, originado en la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho, a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto”.

La base imponible surge, entonces, de la necesidad de transformar el hecho imponible en una expresión económica a fin de aplicar sobre esa cantidad las alícuotas correspondientes, y obtener en definitiva el quantum del tributo o monto de la prestación que el sujeto activo puede exigir y el sujeto pasivo debe cumplir.

Dalmasio y Carmona, con acierto mencionan, que, entre otros conceptos, no integran la base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos, los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al valor agregado, impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural e impuestos para los fondos Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a tasa sobre el gasoil y tasa de infraestructura hídrica; los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso, etcétera. En cambio, a los efectos de practicar el importe a recaudar, todos los conceptos acreditados -incluidos los mencionados precedentemente- son computables.

Por tanto, entendemos que este régimen crea un nuevo impuesto, con una base imponible propia, cual es los importes depositados en cuenta. Por ende no solo estaría afectado al principio de reserva de ley sino también al de no confiscatoriedad que se desarrolla más adelante.

3.2 Principio de No Confiscatoriedad

No se encuentra expresamente contemplado en la Constitución Nacional, pero sí en forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los art. 14, 17, 18 y 33. La propiedad puede verse menoscabada, por una fuerte presión tributaria ejercida mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad, que en muchos países ha sido consagrado expresamente en sus constituciones políticas. Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (doctrina de la Corte Suprema Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

Luqui sostiene que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando “la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad.” Igual sentido le atribuyó la

Corte en uno de sus fallos¹⁴ estableciendo “solo efecto de evitar la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o el capital”

La Corte Suprema¹⁵ ha dicho que a fin de que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente”

3.2.1 Análisis del régimen de Percepción

Como se analizó anteriormente este régimen con relación al principio de legalidad, se dijo que había un tributo distinto al de Ingresos Brutos por que estaba fuera del hecho imponible establecido por este. Ahora vamos a suponer, que el ejercicio de la actividad onerosa habitual gravada por el tributo se da en el momento de efectuar la compra pero en una menor cuantía. Es decir el caso de que se necesite grandes volúmenes de insumos para poder desarrollar la actividad gravada. Esta situación determina que el impuesto efectivamente ingresado a través de este régimen de pago a cuenta sea superior al determinado para ese periodo, excediendo la capacidad contributiva del contribuyente, generando saldos a favor que en un contexto inflacionario licuan ese crédito en el futuro. Idéntica situación se presenta en el caso de un comercio que decide desarrollar la construcción de un local comercial para luego

¹⁴ “Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”, CSJN, 2009.

¹⁵ “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos: 312:2467). CSJN, 1989

realizar su actividad, seguramente las compras de materiales tendrán las respectivas percepciones, que además de afectar el principio de legalidad por el motivo antes mencionado, afecta patrimonialmente al contribuyente. En estas situaciones nos encontramos frente a un régimen confiscatorio que encima produce un perjuicio financiero al contribuyente, al establecer el erario un régimen de pago a cuenta que no guarde su relativa proporción con el ejercicio de la actividad gravada.

Desde la óptica del agente, nos encontramos frente a un pago a cuenta confiscatorio, cuando realizan ventas a plazos, donde se produce una desconexión entre la fecha de ingreso de la percepción (momento de entrega de la mercadería o factura) y su posterior pago, debiendo el agente afrontar la carga impositiva con sus propios recursos, absorbiendo parte de su patrimonio, y por ende siendo confiscatorio. Esto sin mencionar la posibilidad de que el cliente se transforme en un deudor incobrable.

3.2.2 Análisis del régimen de Retención

Idéntica situación con respecto al régimen de percepción se podría apreciar en este análisis, es decir, cuando los importes retenidos superan a la obligación tributaria determinada para cada período, generando sucesivos saldos a favor y viéndose imposibilitado el contribuyente de poder imputarse contra otras acreencias, se tornaría confiscatorio respecto al patrimonio del contribuyente. Ese sentido le atribuyó el Tribunal contencioso administrativo y

tributario de la ciudad de Buenos Aires¹⁶ en donde se adhieren al fallo de la Sra. fiscal que expresa "...en efecto, de lo expuesto puede extraerse que el sistema obligaría a la actora a tener que ingresar, periódicamente, fondos a la CABA; que esos fondos excedería por mucho los que efectivamente estaría obligada a ingresar en virtud de sus obligaciones tributarias para con la CABA; y que por las características del sistema esos montos tenderían a incrementarse periódicamente y, por ende, no podrían ser compensados con futuros créditos reclamados por ISIB. Esto, como ya dije, implica haber instrumentado para la actora un 'empréstito forzoso'"

3.2.3 Análisis del régimen de Recaudación

Tal como señalamos en los dos anteriores regímenes, que la característica de este tipo de pago a cuenta es que se desentiende de la "fuente", es decir, del origen de la operación que se halla gravada en el impuesto sobre los Ingresos Brutos. De tal forma, resultan sujetas a imposición por el tributo así creado, acreditaciones bancarias que no responden a la retribución por el ejercicio de actividades habituales y onerosas en territorio provincial.

Por tanto, nos preguntamos, ¿cómo hace un contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos para diferenciar y justificar qué porción de las acreditaciones bancarias están

¹⁶ "Gasoleo S.A c/ GCBA" JCAT CABA, 26-06-2015

vinculadas con operaciones gravadas por el tributo y que otras no?, y que, por tanto, la entidad en un caso debería actuar como agente de recaudación, pero en las demás no.

Es decir, que al existir una desconexión entre el hecho imponible de Ingresos Brutos y el pago a cuenta, se producirá una afectación del patrimonio del contribuyente absorbiendo parte sustancial del mismo, donde se priva de la propiedad al contribuyente sin una causa genuina que justifique dicha situación, sumado a la acumulación de los mismos y ante la imposibilidad de ejercer un reclamo eficaz, por la burocracia del trámite a efectuar ante la Administración, queda el contribuyente con pocas alternativas. Efectuar el reclamo, esperar la negativa por parte del sistema e imputar dicha retención al pago del impuesto; o directamente imputarse al pago del impuesto. En el caso de exceder con dicha, mal llamada en este caso, retención al impuesto a los ingresos brutos el monto a pagar, podrá compensarlo al pago de otro impuesto correspondiente al ente recaudador de la jurisdicción (impuesto automotor, inmobiliario, etc.).

En el caso de un cotitular de cuenta, no inscripto en el impuesto, el caso es aún más alarmante. El cotitular queda alcanzado por un impuesto del cual no es sujeto pasivo. Es decir que, por el hecho de compartir una cuenta pasa a compartir la carga tributaria de un sujeto pasivo.

Otro ejemplo de los tantos que podemos citar, es el caso de un comercio destinado a la venta mayorista de combustible, donde parte de sus operaciones se encontrarán gravadas y otras no (como es el caso de ventas a otras estaciones de servicio), Cómo hace dicho

contribuyente para demostrar ante el agente de recaudación que operaciones se encuentran alcanzadas y cuáles no e incluso, gran parte de esas acreditaciones corresponden a impuestos internos. Por ende la recaudación por parte del erario sería superior al impuesto determinado por dicho contribuyente. absorbiendo una parte sustancial de su capital y tornandolo confiscatorio. Lo mismo sucede en las operaciones de descuento de documentos que expone Grand- con el cual, claro está, no se agota la infinidad de situaciones que pueden darse en la realidad -; que consiste en una cesión de créditos, similar a las operaciones de préstamos otorgados sobre documentos directos que efectúan los bancos. Así, si bien esta operación no estaría alcanzada en el impuesto sobre los ingresos brutos, en el supuesto de que la retribución por la "cesión de crédito" se "acredite" en cuenta a favor del cedente, dichos importes quedarían también bajo los regímenes de recaudación. Respecto a esta situaciones La Cámara¹⁷ destacó en su segunda y tercera conclusión que “El segundo, que de persistir las exacciones ilegales se produciría la desaparición de la Cooperativa por confiscación de su patrimonio, ya que ellas podrían significar entre un 35% de su ingreso y el 78% de su resultado anual. El tercero, que las acreditaciones bancarias de la Cooperativa provenían mayoritariamente del pago de las cuotas de los préstamos otorgados y en una menor medida en los intereses, con lo cual el SIRCREB estaría detrayendo el 478% más de lo que correspondería”. En idéntico sentido se pronuncia Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario¹⁸ donde el a quo confirma el fallo de primera instancia donde la jueza hizo lugar

¹⁷ “Cooperativa de Vivienda, Crédito, Consumo y Servicios Sociales Palmares Limitada contra la Comisión Arbitral”- Cámara Contencioso Administrativo Federal –Sala III-. 29-06-2017

¹⁸ “Minera IRL Patagonia SA/GCBAS/ amparo” TSJ CABA,12-11-2014

al amparo y ordenó que no se hagan retenciones bancarias destacándose dentro de los fundamentos que los importes correspondían a aportes de capital concepto que no forma parte del hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos. En otro fallo¹⁹ el tribunal llega a idénticas conclusiones.

Por último, podemos mencionar una consecuencia de este régimen que al ser confiscatorio y no guardar relación con el principio de reserva de ley, es que la contribuyente busque efectuar sus operaciones en efectivo, no ingresando esos montos por el banco, incumpliendo con la Ley de impuesto a los Debitos y Creditos Bancarios. Todo ello para evitar las recaudaciones en dicha cuenta.

3.2.4 Análisis conjunto de los regímenes

El agravante que lleva estos regímenes se produce por cuanto un mismo contribuyente puede ser pasible de percepciones por sus compras, retenciones por sus ventas, según quienes sean sus clientes, o, si las cobra mediante tarjetas de crédito o similares y, además, cuando tales importes se acrediten en cuenta bancaria, nuevamente sufrir recaudaciones, lo cual lleva a un efecto multiplicador muy importante, generando continuos saldos a favor del contribuyente, tendiendo a solicitar continuas exclusiones a los regímenes y un mayor costo administrativo

¹⁹ “Badino Turismo S.A. c/ GCBA, y otros sobre Amparo A278-2013/0” JCAT, Abril 2014

por parte del estado al tener que controlar sucesivas solicitudes generadas por los sujetos pasivos.

En el siguiente ejemplo práctico se va a proceder a demostrar cómo se torna confiscatorio los tres regímenes sobre un contribuyente:

Comercio minorista de la provincia de Córdoba (a efecto simplificador no se tendrá en cuenta impuestos nacionales ni los impuestos mínimos fijados por la dirección de rentas).

Compra una mercadería a un proveedor que es agente de percepción a \$1040, de los cuales \$40 corresponden a la percepción de IIBB. Dicho comerciante le agrega un margen de utilidad del 30%. Por ende vende la mercadería a \$1400 a un consumidor final que abona con tarjeta de crédito. La tarjeta de crédito efectúa una retención de ingresos brutos aplicando la alícuota del 3.75%, por ende efectuar la liquidación y acredita en el banco el importe de \$1347.5 y efectúa un pago a cuenta de ingresos brutos por la retención de \$52.50. El monto acreditado en el banco es objeto de recaudación bancaria (vamos a suponer que es en base a la alícuota general del 3%) por ende se efectúa el débito por \$40.43.

En resumen tenemos

-Percepción IIBB : \$40

-Retención IIBB: \$ 52.50

-Recaudación IIBB: \$40.43

El contribuyente a la hora de efectuar la liquidación del anticipo de IIBB para ese periodo fiscal va a tener:

Impuesto determinado \$56 (1400 a la alícuota del 4%, por superar los ingresos brutos del año anterior el importe establecido en el artículo 14 de la Ley Impositiva Anual)

Fofise: \$ 2.8

Pagos a cuenta : \$132.93

Saldo a favor del contribuyente: \$ 74.13

Como se puede apreciar en el ejemplo, la multiplicidad de estos pagos a cuenta tornan claramente confiscatorio , ya que representan más del 33% de la utilidad del sujeto pasivo del impuesto.

3.3 Principio de Razonabilidad

En nuestra Constitución se alude a este principio en el Preámbulo y deriva de los arts. 28 y 33. Si bien ningún derecho es absoluto, tampoco puede ser vedado.

Linares define este principio como una exigencia referida a la ley, que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que

motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto.

La razonabilidad funciona independientemente como garantía innominada y como complemento del resto de las garantías constitucionales.

También ha dicho la Corte que si bien la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional, que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico, las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta iniquidad. El principio de razonabilidad debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso de su vigencia en el tiempo, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo preceptuado en la Constitución Nacional (Fallos: 307:862).

La Corte²⁰ sostuvo en el considerando 9 de su fallo “es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de la capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr.

²⁰ “Mera, Miguel Ángel c/DGI”, CSJN, 19/03/2014

Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada”.

La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto.

3.3.1 Análisis conjunto de los regímenes

La provincia en su afán de combatir la evasión y aumentar la recaudación, año a año designa nuevos agentes, que si bien tienen la potestad para delegar esta carga pública, lo tiene que hacer dentro de los límites constitucionales, debiendo ser razonable y proporcional, y no un mero régimen de ingreso a las arcas públicas. En este sentido se expresó la Corte Suprema de la provincia de Tucumán²¹ donde plantea que el art. 2º, de la resolución general (DGR) 86/00 (estableció un Régimen de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se aplicaría sobre sujetos que desarrollen en la provincia actividades de venta de cosas muebles, locaciones de obras, cosas o servicios y prestaciones de servicios que realicen con sujetos inscritos o no en el impuesto sobre los ingresos brutos, incluidos en los anexos que forman parte de esa resolución) es inconstitucional por no haber sido ejercido de manera razonable, de modo proporcionado y dentro de los márgenes establecidos por la ley.

²¹ “Abastecedora del Norte S.R.L. c. Provincia de Tucumán - DGR s/inconstitucionalidad” SCJ Tucumán,6-10-16

Todo esto viene a colación de que, a través de distintas resoluciones, la provincia de Córdoba designa año a año nuevos agentes.

También encontramos un desproporción entre el fin perseguido por el legislador a la hora de establecer los regímenes de pago a cuenta y la realidad de estos, puesto que como se vio a lo largo del presente desarrollo los agentes tienen que tener un acabado conocimiento de las distintas leyes, decretos, resoluciones si no se ven sometidos a multas que no guardan relación con la cuantía del pago a cuenta no efectuado. A fin de evitar las correspondientes sanciones, los agentes efectúan las percepciones, retenciones y recaudaciones, por más que los contribuyentes se encuentren excluidos de los respectivos regímenes. Los sujetos pasivos del Impuesto a los Ingresos Brutos, pese a obtener los respectivos certificados de exclusión, se ven obligado a efectuar los correspondientes trámites con toda la burocracia que conlleva, para efectivizar esa medida en la práctica. A modo de ejemplo, podemos citar la exclusión del régimen de retención de tarjeta de crédito, donde los bancos son simples intermediarios y las respectivas firmas (Firstdata y Visa) son empresas extranjeras, donde el contribuyente debe acudir primero al banco entregar el certificado y este derivarlo y casi siempre los resultados son en vano.

Otro de los aspectos que merece destacarse es el que indica Sferco: una operación gravada llevada a cabo en una determinada provincia será susceptible de retención o de percepción en una primera etapa (en la fuente propiamente dicha) y luego -también- víctima de estos nuevos regímenes de recaudación en sede bancaria, surgiendo desde el vamos una

crítica liminar: todo resulta reprochable desde el punto de vista de la razonabilidad, ya que una manifestación económica gravada va a ser objeto de una primera captación en la fuente (es decir, al realizarse el pago del precio), y una segunda vía acreditación del cheque en sede bancaria. Es decir, se provoca la situación plasmada en el ejemplo práctico desarrollado para el principio de confiscatoriedad, determinando una alícuota efectiva del 9.5% del ingreso bruto, cuando la alícuota general es del 4%, entonces resulta totalmente desproporcionado con la base imponible del impuesto, crear una alícuota 137,5% superior que se aplica directamente por el ingreso bruto devengado por la explotación comercial, lo que tornaría en principio a dicha alícuota en irrazonable. Además, al ser tan elevada, en un impuesto plurifásico acumulativo en cada etapa de producción, sin la posibilidad de detraer el impuesto abonado en la etapa anterior, y haciendo aplicación de la realidad económica, imposibilita de hecho su traslación en las últimas etapas de comercialización, tornándose un impuesto directo análogo al Impuesto a las Ganancias y contrario a la Ley Federal de Coparticipación de Impuestos N° 23.548. Violando el principio de legalidad anteriormente desarrollado. Además de todo esto, si el contribuyente traslada al precio esta alícuota efectiva, nos encontraríamos frente a una distorsión en la economía generando un aumento a nivel general de precios, impactando en el consumidor final.

Podemos observar la irrazonabilidad de estos regímenes ya que la proporción que ocupa en la recaudación de Ingresos Brutos es muy elevada. De seguir así, carecería de sentido la

contratación de una firma para efectuar la recaudación a cargo de Rentas de la provincia de Córdoba, puesto que la mayoría de trabajo lo habían efectuado los agentes de pago a cuenta.

3.4 Principio de Igualdad

El art. 16 de la Constitución Nacional dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas. Se refiere a la igualdad de capacidad contributiva, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta, contra personas o categorías de personas. Algunos lo vinculan con la capacidad contributiva, otros con la generalidad o con la proporcionalidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina sentó la siguiente doctrina²² “En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos”.

En otra causa el mismo tribunal²³ declaró que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base

²² CSJN Fallos: 145:283.

²³ “Cafés La Virginia SA c/ DGI”, CSJN del año 1997 (Fallos: 320:1166)

del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase.

La garantía de igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes (Fallos: 314:1293).

En el Fallo²⁴ la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del régimen mediante el cual la provincia de Buenos Aires y el Ente Provincial Regulador Energético aplicaban y perseguían el cobro de los impuestos previstos en los decretos-ley 7290/67 y 9038/78 a la actora, por entender que el decreto 1160/92, que dispuso que quedaban transitoriamente eximidos del pago de esos tributos a ciertos usuarios sujetos a su jurisdicción, significaba una discriminación que operaba como barrera aduanera entorpeciendo la libre circulación en detrimento de lo dispuesto en los arts. 9º, 10º y 11º de la CN, en tanto que la empresa Hidroeléctrica El Chocón quedaba en un estado de desventaja para comercializar afectándose sus posibilidades competitivas en el ámbito provincial a raíz del costo que significaba a los usuarios no estar eximidos del pago de dichos impuestos.

²⁴ “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” CSJN,1/07/1997,

3.4.1 Análisis del régimen de Percepción

Además de las violaciones a principios anteriores podemos encontrar otro efecto sobre los agentes de percepción, que mas all de la carga administrativa que conlleva el cumplimiento de estos regímenes, debido a las sanciones que reciben ante omisiones, se los coloca en una situación desventajosa desde el punto de vista comercial, puesto que el precio con el que operan será siempre superior al de aquel competidor que, por el motivo que fuera, no es agente de percepción. Por ende habría una violación al principio de igualdad debido a que el sujeto que vende sus productos al sector minorista de la cadena de valor, las percepciones son un costo comercial, puesto que no son aceptadas por parte del que en teoría es el sujeto de derecho del impuesto.

4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Como pudo observarse a lo largo del presente trabajo, el tema de los pagos a cuenta del impuesto a los Ingresos Brutos ha generado y sigue generando polémica, no solo a nivel doctrinario, sino también a nivel político nacional.

Si bien es cierto que parte de la doctrina considera que esos regímenes son favorables, no solo porque brindan importantes flujos de información que permite combatir la evasión, sino que también permiten aumentar la recaudación e incluso generan un efecto psicológico en el contribuyente puesto que en el pago del impuesto se reduce notablemente si el individuo no ha tenido en ningún momento la posesión plena de la parte de renta que corresponde al fisco. No debemos perder de vista que todos los mecanismos deben respetar las garantías constitucionales establecidas en nuestra carta magna, sino, nos encontramos frente a ingresos por parte del erario ilegítimas.

Más allá de los beneficios, pudimos observar a lo largo del desarrollo que:

- La retención o percepción en la fuente encuentra justificación jurídica siempre que guarde estrecha relación con el nacimiento de la obligación tributaria, -que deriva de la integración del hecho imponible-, y, siempre que los sujetos designados como retentistas o percpcionistas, participen o intervengan directamente en el nacimiento de ese hecho imponible, si no nos encontraremos ante otro impuesto distinto al de Ingreso Brutos.

- Se observan multiplicidad de situaciones que originan acreditaciones bancarias, sujetos a imposición por el régimen aludido, sin comprobarse en la realidad el presupuesto generador del impuesto sobre los ingresos brutos, es decir, no responden a la retribución por el ejercicio de actividades habituales y onerosas en territorio provincial;
- Con relación a la determinación del elemento material, la única diferencia entre este régimen de recaudación provincial y el impuesto nacional a los débitos y créditos bancarios, es que aquél excluye a los débitos bancarios;
- Los agentes respeten el sustento territorial definido en el Art 177 CTP, si no los referidos pago a cuenta vulneraría la garantía de reserva de ley.
- Al producirse una desconexión entre el pago a cuenta y el nacimiento de la obligación tributaria, se estaría absorbiendo una parte del patrimonio del contribuyente.
- La multiplicidad de regímenes de pago a cuenta incrementa la alícuota efectiva en incide sobre el sujeto pasivo, absorbiendo parte de su patrimonio y tornado irrazonable.

En resumen, su multiplicidad, las alícuotas que se aplican para determinarlos y su desconexión con el hecho imponible originan saldos a favor del contribuyente, que no son fácilmente recuperables y que conlleva una fuerte carga burocrática a los fines de solicitar la exclusión de éstos, con el propósito de evitar que se sigan acumulando y perjudicando financieramente al contribuyente. También se debe destacar que esta situaciones no solo

genera complicaciones para el contribuyente, si no que implica un labor por parte de la Administración provincial de analizar las correspondientes solicitudes, destinando recursos ineficientemente a tales fines.

Por ende, es un precio muy alto que está pagando el gobierno de la provincia de Córdoba con el objeto de aumentar la recaudación para así poder satisfacer el innegable e imperioso incremento del gasto público, puesto que está violando garantías constitucionales que rigen en materia tributaria. Es por ello que debe tener muchos resguardos a la hora de su implementación, puesto que las consecuencias, podrían llegar para posteriores gobiernos al tener sentencias desfavorables en la justicia.

Otro aspecto a tener en cuenta y que no es menor, es a la abundante normativa a la que se ve sometido el agente, destinando recursos humanos, informáticos, y económicos a fin de satisfacer las exigencias contempladas en la legislación y así evitar sanciones severas. Podemos decir, que emplea recursos con fines distintos a lo de su actividad económica, solo para satisfacer la carga pública impuesta por la Administración tributaria. No por algo el fisco provincial, considera a los Agentes como aliados de la Administración debido a que aportan un gran porcentaje de la recaudación total del impuesto sobre los Ingresos Brutos. En base a esto, carecería de sentido la contratación onerosa de un organismo externo destinado a la recaudación, puesto que la mayoría de trabajo lo hacen los agentes.

En base a lo comentado anteriormente, se propone lo siguiente:

- Desarrollar un sistema de cuenta corriente tributaria integral con todos los impuestos que recaen sobre un contribuyente (similar al que posee un banco). Donde automáticamente se generen las compensaciones entre créditos y débitos.
- A determinado nivel de saldo a favor del contribuyente, los sistemas automáticamente lo excluyan de los respectivos regímenes e incluso, en su caso, ponga a disposición del contribuyente los certificados correspondan.
- Promover la derogación del régimen de recaudación bancaria, puesto que vulnera la gran mayoría de los principios constitucionales—legalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad, proporcionalidad, etc.—fundamentales que rigen en materia tributaria.
- En caso de que no se efectúe la propuesta anterior resulta imprescindible que sean revisados en sus aspectos sustanciales, para que se ajusten al marco jurídico consagrado por las normas constitucionales, la ley de coparticipación federal de impuestos y al convenio multilateral, normas, éstas últimas, a las que todos los fiscos se hallan adheridos.
- Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.

- Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.

- Disminuir el número de agentes de retención y percepción por parte de la administración tributaria, a efectos de que los designados, sean verdaderos cuellos de botella, donde en ellos se canalicen la gran cantidad de operaciones en la provincia de Córdoba. Si no carecería de sentido la contratación de una empresa de recaudación.

5. BIBLIOGRAFÍA

Cámara de la Industria Aceitera de la República Argentina (2006). *Impuesto Sobre Ingresos Brutos Regímenes de Retención y Percepción Situaciones Problemáticas a Nivel Tributario*.

Recuperado de <http://www.senado.gov.ar/upload/3746.pdf>.

Imirizaldu, J. J. (2017). *Impuesto al Valor Agregado Explicado y Comentado*. 10 ° Edición. Buenos Aires: Errepar

Lenardón, F. R. (2015). Ilegitimidad del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. *Doctrina Tributaria, Errepar*, Diciembre de 2015. 5-7

Reyes, C. F. (2017, 27 de marzo). Jurisprudencia Comentada. *El Derecho*, pp. 5-7.

Saavedra, T. G. (2016). *La Labor y la Responsabilidad de los Agentes de Retención y Percepción Provinciales (trabajo final)*. Escuela de Graduados UNC.

Volman, M. (2005). *Régimen Tributario*. Editorial La Ley 2005. (causa Cintafón SRL, CSJN, 3-4-1986)

Villegas, H.(1976) Los agentes de percepción y retención en el derecho tributario. Desalma Bs. As. 1976.

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.

Alamada, L y Matich, C. (2009). El régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias y su desvinculación del hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Editorial La Ley, Buenos Aires, Revista IMP 2009-20 (octubre)

Pelly, M. (2017). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Agentes de recaudación. Demanda de repetición. Entidad estatal.* Doctrina tributaria Errepar. 13 de junio de 2017.

Sabic, A. M. (2014). Principios constitucionales aplicables a la materia tributaria. Tu espacio Jurídico. 29 de agosto de 2014

Karaben, R. (2014). Regímenes de retenciones, percepciones y/o pagos a cuenta del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Doctrina tributaria Errepar. Diciembre de 2014

San Martin, J. M. (2014). *Legalidad de las retenciones por acreditaciones bancarias mediante sistema SIRCREB en el derecho Argentino.* Universidad Empresarial Siglo 21 (trabajo final). 22 de julio de 2014

Soler, O. H. (2007). Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de retención. Periódico Económico Tributario Año XV N 364. 24 de enero de 2007.

Karchenboim, L y Karchenboim, R. (2016). Sustento territorial en percepciones y retenciones de tributos locales y las normas del Convenio Multilateral. EL Cronista. 11 de julio de 2016

Sferco, J. M. (2015). Más sobre la problemática de los agentes de recaudación locales: valoraciones desde la teoría general. PET. 19 de octubre de 2015

Dalmasio, A. R. y Carmona, J. A. (2002). *Régimen de Recaudación sobre los créditos bancarios para los contribuyentes del convenio multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Buenos Aires*. *Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.)*, t.VIII, mayo 2002. Recuperado de Errepar Digital (www.errepar.com).

Christensen, E. A. (2007). *Créditos bancarios: un nuevo impuesto en la Provincia de Buenos Aires*, LL., *Periódico Económico Tributario* 247.

Hernández, A. N. (2007) *Recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos mediante los créditos bancarios unificado (SIRCRESB): adhesión de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*. LL., *Periódico Económico Tributario* 375, julio 2007, p. 4.

Jarah, D. (1997) *Finanzas Publicas y derecho tributario*, Ed. Cangallo, Bs. As., 1983, p. 388, n° 4; “La información”, t. XXXVI, ps. 898/9, n° 3, citado por Bulit G. *Impuesto sobre los ingresos brutos*, 2da. Edic., Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 105.

Provincia de Córdoba, Poder Ejecutivo de Córdoba (2015). Decreto 1205/2015.

Provincia de Córdoba. Poder Ejecutivo de Córdoba (2017). R.N. N° 01/2017

Provincia de Córdoba. Poder Ejecutivo de Córdoba (2017). ANEXOS R.N. N°01/2017

Argentina, Comisión Arbitral (2015). Res. Gral. 1/2015.

