

Universidad Nacional de Córdoba

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Graduados

Especialización en Tributación

Trabajo Final

**Inconstitucionalidades de los regímenes de recaudación del
impuesto sobre los ingresos brutos**

Autor: Bernal Joaquín Luis

Tutor: Crespi, Germán

Córdoba, 01 de octubre de 2018



Inconstitucionalidades de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos by Bernal Joaquín Luis is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
JUSTIFICACIÓN	2
ESTADO DE LA CUESTIÓN.....	3
OBJETIVOS.....	4
Objetivo general:.....	4
Objetivos secundarios:.....	5
METODOLOGÍA	5
IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN	5
DESARROLLO	6
Límites al poder tributario de los estados provinciales	7
Principio de igualdad.....	8
Designación arbitraria de agentes de recaudación.....	9
El convenio multilateral en riesgo.....	11
Principio de reserva de ley o legalidad	12
Designación de los agentes de recaudación por resolución general.....	14
Inclusión de contribuyentes al padrón de riesgo fiscal por resolución general	16
Improcedencia de multas a los agentes no designados por ley	17
Incidencia de los regímenes de percepción sobre los elementos estructurales del impuesto sobre los ingresos brutos	18
Empréstito forzoso.....	20
Principio de no confiscatoriedad	21
Impacto de los regímenes de recaudación en una misma operación	22
Violación al derecho de propiedad	23
Principio de capacidad contributiva.....	24
Designación de agentes de recaudación sin importar el nivel de ingresos	25
Principio de la proporcionalidad	26
Cálculo desproporcionado de la percepción.....	26
Principio de la razonabilidad.....	27
Obligaciones a quienes no son contribuyentes	28
Omisión de actuar como agente de percepción sin provocar menoscabo a las arcas públicas	29
Irrazonabilidad de los parámetros de Riesgo fiscal.....	30
Obtención de certificado de no retención/percepción	32
La función de recaudación de los fiscos.....	34

Principio de tutela jurisdiccional efectiva	35
Doble imposición no vista por la justicia.....	37
Derecho de defensa en la incorporación a los padrones de riesgo fiscal.....	39
Principio de territorialidad	40
Condición de territorialidad en los regímenes de retención/percepción.....	40
Percepciones a sujetos de extraña jurisdicción	41
CONCLUSIÓN	44
PROPUESTA	47
ANEXO I	51
1) Operaciones alcanzadas.....	51
2) Agentes de recaudación.....	52
3) Alcance de la retención/percepción	53
4) Cálculo de la retención/percepción	53
5) Momento de la retención/percepción	54
6) Monto mínimo no sujeto a retención/percepción	54
7) Carácter de la retención/percepción	55
8) Constancia de retención/percepción.....	55
9) Declaración jurada	55
10) Omisión de actuar como agente. Defraudación agente. Sanciones.....	56
11) Certificados de no retención/percepción	56
12) Demanda de repetición	57
BIBLIOGRAFÍA.....	58

INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre los ingresos brutos representa una fuente de financiación genuina de los gastos e inversiones de las provincias, por lo que su captación cobra singular importancia y está en constante crecimiento. Es por ello que los fiscos provinciales han elaborado diferentes medidas que, entre otros objetivos, ayudan al cumplimiento de la obligación tributaria y aseguran el ingreso continuo y periódico de fondos a las haciendas públicas. En ese sentido, se han diseñado distintos métodos de retención y percepción del gravamen en cuestión.

En la actualidad, los sistemas de recaudación en la fuente equivalen al mecanismo, por excelencia, de cobro del erario. Se encarga a los agentes la obligación de recaudar en su nombre, y para que ello funcione como les resulte conveniente, se establecen sanciones frente a la figura de la omisión de actuar como agente de retención y/o percepción del impuesto mencionado.

Con tal definición, Alaniz, José Antonio, en su obra *Impuesto sobre los ingresos brutos. Los regímenes de retención y percepción de las 23 provincias y CABA* (2016), expresa: “Los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos dejaron hace tiempo de ser sistemas de recaudación en la fuente con el mero propósito de anticipar la obligación fiscal. Lo que la doctrina de antaño definió como un subjetivo sistema de anticipar la obligación tributaria para que el contribuyente, al momento del pago del tributo, vea (con buenos ojos) que lo fue anticipando. Generando un factor positivo cuando deba ingresar la diferencia a favor del Fisco local. Con ello se desactiva la importante carga tributaria que en definitiva tuvo que enfrentar” (p. 2).

Ya no se trata de un anticipo de la obligación tributaria, sino que, entre otras cosas, resulta:

- El aseguramiento del 100 % del ingreso del gravamen.
- Un mecanismo sancionatorio para quienes incumplan obligaciones fiscales.
- La captación de contribuyentes reticentes.
- El contrarrestar las acciones de los otros fiscos.

Por lo expuesto anteriormente, el presente trabajo centra su atención en una investigación teórica que analizará las transgresiones constitucionales de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos a los principios consagrados en la Constitución Nacional, dentro del marco normativo, jurisprudencial y doctrinario argentino.

JUSTIFICACIÓN

La importancia del impuesto sobre los ingresos brutos y la necesidad de cobro de las provincias implican constantes adecuaciones en los regímenes de recaudación.

El impuesto sobre los ingresos brutos es el que otorga a las haciendas provinciales el mayor ingreso. Al respecto, en el Consultor Tributario de Errepar de febrero 2017, el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de CABA, el Dr. Ballota, Andrés, afirma lo anterior, diciendo: “(...) nos permitió concentrarnos en trabajar en temas específicos apuntados a lo que es el principal componente de la recaudación de la Ciudad, que es el impuesto sobre los ingresos brutos” (p. 8); mientras que el Director Ejecutivo de ARBA, el Dr. Fossati, Gastón, expresa: “El 75% proviene del impuesto a los ingresos brutos, el 7,5% del impuesto de sellos, el 7,5% del impuesto automotor, el 6% del impuesto inmobiliario y el

4% restante de transmisión gratuita de bienes, contribución para energía y planes de pago (...).”.

Considerando que los regímenes de retención y percepción son una herramienta útil para recaudar el tributo; las provincias, con su uso, no deben producir situaciones de inequidad que generen un impacto financiero y económico negativo en los contribuyentes. También, esta situación puede afectar a otros actores económicos cuando se traslada en los precios el costo del financiamiento o se hace inviable una actividad.

En este contexto, los principios constitucionales y los regímenes de recaudación crean nuevas relaciones entre sí que merecen ser analizadas, bajo un renovado enfoque.

ESTADO DE LA CUESTIÓN

En el segundo semestre de 2016, la provincia de Santa Cruz tuvo que actualizarse y poner al corriente su sistema de recaudación, por lo que impuso una reforma integral en procura de contrarrestar las acciones del resto de las jurisdicciones. La provincia que faltaba se acaba de sumar a la carrera por el cobro de tributos, por imponer un mecanismo sancionatorio implícito y por la captación de contribuyentes reticentes. En consonancia con lo anterior, en noviembre de 2016, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -a través de la RG (AGIP) 364/16- adecuó su régimen de recaudación con el fin de ampliar el espectro de sujetos pasibles de percepción.

En lo que respecta a la jurisprudencia, caben destacar dos fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad: “Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo” (12/11/2008) y “Bargiela, Juan Carlos c/GCBA s/otras demandas c/la

autoridad administrativa” (05/10/2016). Estos permiten destacar la actualidad de la jurisprudencia porteña que invalida la posibilidad de que los regímenes de recaudación persigan per se el cobro de importes que excedan la medida del impuesto sobre los ingresos brutos previsto por el legislador, circunstancia que los torna inconstitucionales.

En el plano doctrinario, las XLVI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (noviembre 2016) recomiendan revisar todos los regímenes de recaudación vigentes con el objetivo de realizar los cambios necesarios, incluyendo facilitar la obtención de certificados de exclusión, para que estos respeten los principios constitucionales de legalidad, razonabilidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y los que surgen de la ley 11683.

El Dr. Gianotti, Germán, en las XXXVIII Jornadas Tributarias (2008), muestra el caos normativo imperante, así como las dificultades e inconvenientes que se originan en erradas interpretaciones y regulaciones, todo lo cual demuestra la inseguridad jurídica a la que se enfrentan los agentes y los sujetos pasibles.

OBJETIVOS

Objetivo general:

Analizar los principios constitucionales a la luz de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos.

Objetivos secundarios:

* Comprender las razones por las cuales las administraciones provinciales establecen los regímenes de retención y percepción.

* Plantear soluciones para lograr regímenes de recaudación eficientes para los fiscos y justos para los contribuyentes.

METODOLOGÍA

Las actividades que se efectuarán para cumplir con los objetivos expuestos consisten en recopilar y analizar las normas legales vigentes, la jurisprudencia y la doctrina vinculadas.

IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

El trabajo de investigación atiende a un objetivo elemental: la razonabilidad de los sistemas de recaudación provinciales acorde con los lineamientos emanados de nuestra Constitución Nacional. Lo anterior se sustenta en que el poder tributario de las provincias tiene límites fijados por los principios constitucionales de la tributación.

DESARROLLO

Se entiende que la finalidad principal de los regímenes de recaudación es, como su nombre bien lo indica, por un lado, facilitar la recaudación a las administraciones tributarias de los tributos a su cargo y, por el otro, asegurarse el cumplimiento de la obligación material de los contribuyentes mediante la retención o la percepción en la fuente.

Ahora bien, la eficacia en términos fiscales no puede ser medida solo en la cuantía de los ingresos que proporciona al erario público un determinado régimen de recaudación.

Los regímenes de recaudación deben respetar los principios constitucionales ya que el instituto:

- 1) importa responsabilidad solidaria, sin beneficio de excusión;
- 2) representa un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso, a menudo, el de interpretar la ley y determinar el gravamen, por delegación transestructural de cometidos propios del fisco;
- 3) en caso de error sobre la procedencia de retención o percepción, o en su cuantía, ello se traduce en una carga económica para el agente de recaudación, por reclamo del fisco o del mismo contribuyente;
- 4) importa el riesgo eventual de afrontar severas sanciones infraccionales, e incluso, penales.

Por consiguiente, el conjunto de las retenciones o percepciones que recaigan sobre un mismo contribuyente no debe superar el 100% de la obligación tributaria, caso contrario se generarán saldos a favor del contribuyente, con el deber de los fiscos, cuando esto ocurra, de:

a) ordenar la suspensión de toda retención o percepción hasta que dichos saldos se extingan por devolución o compensación;

b) ajustar los índices, alícuotas y pautas del sistema de retenciones y percepciones, a fin de no generar nuevos saldos a favor del contribuyente.

Límites al poder tributario de los estados provinciales

El Estado tiene poder tributario, es decir, poder de imponer tributos a sus contribuyentes.

Los límites del poder tributario están fijados por los principios constitucionales de la tributación. Estos límites son para garantía del contribuyente.

Pero si son principios obligan no solo al Estado respecto del contribuyente, sino que obligan al mismo legislador. El legislador no puede dictar la norma en violación a esos principios.

Estos límites están en la Constitución Nacional, Del mismo modo, las constituciones provinciales pueden agregar otros principios.

Corresponde, entonces, traer a colación cada uno de los principios contenidos en la Constitución Nacional para determinar su cumplimiento a la luz de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos.

Principio de igualdad

El principio de igualdad tributaria surge del art. 16 de la Constitución Nacional, última parte: “La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”. El tributo es una de las cargas públicas, de naturaleza patrimonial.

Esto no significa que todos deben pagar lo mismo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)¹ interpretó que es “igualdad, entre iguales”. En otras palabras, dar un trato igualitario a quienes se encuentran en igualdad de condiciones, no estableciendo distinciones con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas clases de personas, tomando bases razonables para las clasificaciones adoptadas.

La igualdad se mide a través de la capacidad contributiva y de todas las circunstancias que hacen al tributo. La igualdad también se da en las excepciones.

Este principio puede ser entendido desde dos puntos de vista: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. Tal distinción se aprecia en la causa Maquen SA c/EN - D. 509/2009 - R. (ME) 181/08 - AFIP s/daños y perjuicios - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala IV - 12/06/2018: Además de la “igualdad ante la ley”, hay que destacar la igualdad “en” la ley, que atiende a la razonabilidad de las categorías elaboradas por el legislador, de modo tal que a situaciones semejantes se las trate de forma parecida y a las que no lo sean se les asignen consecuencias normativas distintas. La CSJN ha dicho que no se viola tal principio cuando el legislador contempla en forma distinta situaciones que considera diferentes en tanto la distinción no sea arbitraria ni importe una ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, sino que obedezca a una causa objetiva que dé fundamento al diferente tratamiento.

¹ CSJN, Don Ignacio Unanue y otros c/Municipalidad de la capital, Fallos 138:313 (1923)

Designación arbitraria de agentes de recaudación

Es común, en la mayoría de las provincias, que las Direcciones de Rentas designen agentes de retención y percepción por Resolución General, por tiempo indeterminado y designado arbitrariamente a unos sujetos y dispensando a otros que desarrollan la misma actividad. Con ello se afecta su competitividad comercial, infringiendo así todas las garantías constitucionalmente reconocidas al contribuyente.

La Cámara, en Maglione S.R.L., dice: “(...) no escapa al sentido común la pérdida de competitividad de la accionante respecto de otros proveedores (sentencias de este Tribunal 414/06 y 868/14), tal vez de otra jurisdicción o de esta provincia, que no les practiquen a sus compradores las percepciones de que se trata, como asimismo los posibles reclamos que eventualmente podrían efectuarle los sujetos percibidos por haberles practicado tales percepciones a quienes no revisten en esta jurisdicción la calidad de contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos”.

En palabras de De Rosa, Francisco J.: “Ello genera un trastorno para el contribuyente que se ve obligado a recuperar importes detraídos sin causa, inscribiéndose en la jurisdicción de Tucumán aún sin actividad en ella, pero genera un inconveniente aún mayor para el empresario tucumano, que sufre un perjuicio competitivo en función tanto del incremento porcentual en su precio en comparación de sus competidores situados fuera de Tucumán, como en su caso del rechazo que genera a un comprador saber que debe incurrir en una

burocracia estéril para inscribirse y recuperar el sobreprecio que le exige el fisco a su proveedor”.²

Otra jurisprudencia de la Cámara³ arriba a las mismas conclusiones:

La empresa fue nominada en una resolución como agente de retención. No surge de ella los motivos para seleccionar a la actora para cumplir con la carga pública. De la pericia contable se desprende que, para actuar como agente de retención, deberá contar con un sistema administrativo y contable permanente, y deberá incorporar personal especializado para determinar en cada caso si procede o no la retención, la alícuota, etcétera. A la empresa, ser designada agente le generará perjuicios, pues otros competidores no son agentes. Se concluye que la designación como agente comporta una distinción arbitraria en perjuicio de Limozam SH, en franco desconocimiento del principio de igualdad tributaria que debe respetar la designación de agentes de retención en tanto sujetos pasivos de la relación jurídica.

Como se aprecia, el principio de igualdad no es respetado ni formal ni materialmente, atento a que las nominaciones no se hacen acorde a normas preestablecidas y conocidas, sino por obra de reglamentaciones internas de las reparticiones, impidiendo transparentar las nominaciones, y con la advertencia de que en la práctica se suceden situaciones en que una o más empresas, situadas en la misma ciudad o región de similares tamaños o características económicas, pueden ser designadas y otras no, provocando una desigualdad que se traduce en un perjuicio operativo que hace que una empresa no pueda competir por cuanto una deba cumplir con regímenes que no le son impuestos a su competidora.

² De Rosa, Francisco J. “I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal”. Ed. Errepar. 2016. P. 292.

³ Cámara Contencioso Administrativa de Tucumán, Sala II, “Limozam SH de Daniel Eduardo Zamora y Diego Antonio Zamora c/provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad”, 18/03/2015.

El convenio multilateral en riesgo

Ante el dictado de la RG (CA) 4/11, el fisco tucumano empezó un largo camino de rebeldía contra las autoridades de la Comisión Arbitral, apartándose de sus procedimientos internos y recurriendo a herramientas para impedir la aplicación de normativa supra legal en su territorio.

La provincia atacó la lógica de la medida dispuesta sosteniendo que la realización de actividades implica la configuración del hecho imponible independientemente de la inscripción del contribuyente. Con esto se demuestra la oposición a lo consagrado por el art. 1, inc. b, punto 2 de la RG (CA) 4/11 que establece que no podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes locales inscriptos exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción; y aquellos contribuyentes de Convenio Multilateral que no tengan incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción.

Luego, la provincia de Tucumán atacó con extrema gravedad institucional la competencia de la Comisión Arbitral para dictar reglamentaciones sobre los mecanismos de cancelación de las obligaciones, ya que los regímenes de agente de retención y percepción son solo medios de pago.

En la actualidad, al fisco tucumano no se le aplica la RG (CA) 4/11, gracias a una medida cautelar no innovativa planteada por la provincia a su juez local, hasta tanto no recaiga decisión en el procedimiento llevado adelante ante la Comisión Federal de Impuestos.

Lo más grave aún es que la Comisión Arbitral ha permitido que una resolución general y una resolución plenaria del cuerpo no resulten aplicables a uno de sus miembros sin contradecir estos actos. Se viola el principio de igualdad, tanto para los contribuyentes y para

los agentes que sufren una mayor carga fiscal, como para los fiscos de las restantes provincias.

Principio de reserva de ley o legalidad

Es más correcta la primera acepción ya que respecto a legalidad, todo está sometido a la legalidad. En cambio, de reserva de ley significa que hay una zona de reserva de un determinado poder del Estado, en este caso del Poder Legislativo.

En el orden nacional los arts. 17, 52 y 75, incs. 1, 2 y 3 de la Constitución Nacional, receptan este principio. Mientras que la provincia de Córdoba, por ejemplo, lo establece en el art. 71 de su constitución.

Art. 17: “(...). Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4. (...)”. El art. 4, cuando habla de contribuciones se refiere a los tributos en general.

Art. 52: A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones (...).

Como dice Casás, José O., este principio, en nuestra constitución, es un principio rígido, de carácter absoluto, que no admite excepciones. Sin embargo, ha sufrido numerosos ataques, pero la CSJN lo viene sosteniendo en forma invariable.

Obedece al aforismo latino: *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley).

¿Cuál es el alcance del principio? ¿Qué debe contener la ley para cumplir con el principio de reserva de ley? Esto está bien contenido en el art. 2 del Código Tributario de Córdoba: “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; (sujetos pasivos); 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 (...)

Respecto a la delegación legislativa que, eventualmente, el Poder Legislativo puede efectuar al Poder Ejecutivo, surgen dos posiciones:

1.- No se puede delegar ningún aspecto del principio de reserva de legalidad. Adhiere Bocchiardo, José Carlos.

2.- Delegación impropia cuando se refiere únicamente a las alícuotas y siempre que sea por tiempo determinado y fijándole un mínimo y un máximo. La CSJN lo permitió en el caso de Camaronera Patagónica SA, donde se estableció una alícuota sin establecer un mínimo y un máximo, ni un tiempo determinado.

Afirma Asorey, Rubén O.⁴ que la legalidad es fundamental, tanto en cuanto a la fuente de producción normativa y en términos de validez del sistema jurídico, como respecto del margen de maniobra que la ley confiere a la administración para operar en la materia, e incluso como garantía de seguridad jurídica.

Debiera existir una postura rigurosa del principio de legalidad que obligue a que los pormenores de las subrelaciones jurídicas que se generan entre retentores y retenidos debieran estar definidas por leyes especiales, a fin de restarle margen de actuación a administraciones propensas a extralimitarse.

⁴ Asorey, Rubén O. "El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario". Rev. Derecho Tributario. P. 102 y sgts.

Designación de los agentes de recaudación por resolución general

El art. 3 de la Constitución de Tucumán consagra que “Los poderes que esta Constitución establece, no pueden adoptar disposiciones en su contra, ni ejercer otras atribuciones que las que la misma les confiere, ni delegarla implícita ni explícitamente en otros poderes o particulares. El acto realizado en virtud de la delegación es nulo, y los jueces no podrán aplicarlo. Las responsabilidades de la violación pesan solidariamente sobre los que han ejercido y consentido la delegación”.

El principio de legalidad o reserva de ley, (art. 67, inc. 2 y art. 101, inc. 2 de la Constitución Provincial), consagra que corresponde al Poder Legislativo establecer los impuestos y prohíbe al poder ejecutivo emitir decretos de necesidad y urgencia que regulen materia tributaria. En este sentido, el artículo tercero del Código Tributario establece que solo por ley pueden indicarse los sujetos pasivos del tributo.

La Cámara Contencioso Administrativa de Tucumán, consagró la interpretación restrictiva del art. 3 de la Constitución Provincial, ya que en materia de delegación legislativa, la reforma de la Constitución de Tucumán en el año 2006 no siguió a la reforma nacional de 1994 que estableció excepciones a la regla general de prohibición de la delegación legislativa (art. 76 CN), sino que reforzó y mantuvo inalterada la cláusula histórica del art. 3, por la cual se prohíbe -sin reservas- que cualquiera de los poderes constituidos deleguen en otros poderes las atribuciones que les fueron constitucionalmente asignadas.

Estamos aquí en presencia de una contradicción normativa, dado que la legislatura provincial al sancionar la Ley N° 5121 y sus modificatorias (CTP), delegó al Director General de Rentas la facultad de designar sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria (agentes de

retención, percepción, etc.), en clara oposición a lo normado por el artículo tercero de la Constitución Provincial y el principio de reserva de ley.

La designación de los agentes de recaudación debe ser por ley por cuanto -como bien lo sostiene Casás⁵- conforme la previsión del art. 19 de la Constitución Nacional, no pueden crearse obligaciones si no es en mérito a una norma de tal jerarquía, ni deudores tributarios, sin prescripción legal, a tenor de lo dispuesto por el tercer párrafo del art. 17 de la Constitución Nacional.

En consonancia con el mencionado autor, Villegas, Héctor Belisario sostiene, en su obra *“Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario”* (Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976, ps. 39 y 40): “No cabe duda de que los agentes de retención solamente pueden ser creados por disposición expresa de la ley, o, por lo menos, la ley debe fijar taxativamente las condiciones dentro de las cuales esa designación puede producirse por la administración”.

Por lo antes expuesto, la delegación, en cabeza de la administración tributaria, para designar agentes de retención o de percepción, ha sido objeto de innumerables y justificadas críticas.

En la causa “Banco CMF SA v. provincia de Tucumán”, la Cámara Contencioso Administrativa de Tucumán, al declarar la inconstitucionalidad de la extensión a las entidades financieras de extraña jurisdicción, la obligación de actuar en el carácter de agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos respecto de las acreditaciones bancarias de los contribuyentes de la provincia de Tucumán, al haberse transgredido la prohibición de delegación legislativa, prevista en el art. 3 de la Constitución Provincial y atacado el principio

⁵ Casás, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente”. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires. 2002. P. 618.

de reserva de ley, tal sentencia se proyecta sobre todo régimen de retenciones y percepciones de los tributos.

“Vale la pena destacar -añade el tribunal- que el Código Tributario provincial establece que solo la ley puede indicar el sujeto pasivo de tributo. En definitiva, para que la carga pública quede encuadrada dentro del marco constitucional, el servicio personal que ella implica debe ser establecido por ley formal. Así las cosas, es evidente que una carga pública impuesta por resolución del Director de Rentas de la Provincia resulta conculcatoria del principio de legalidad delineado por los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución de Tucumán”.

Inclusión de contribuyentes al padrón de riesgo fiscal por resolución general

Con la RG (AGIP) 918/13, la administración estaría apropiándose de sumas pertenecientes a los contribuyentes con el solo respaldo de una resolución emanada por el Poder Ejecutivo local y no de una ley en sentido material y formal, lo cual resulta inadmisibles en un Estado de derecho. Así lo establecen las disposiciones del Código fiscal de la CABA (art. 150 y concordantes de años posteriores) y de la Constitución local (art. 51).

En este sentido se expresó Revilla⁶ al afirmar categóricamente que “no podrá existir delegación legislativa válida respecto de ninguno de los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, personal, espacial y temporal”.

⁶ Revilla, Pablo. “Delegación legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: art. 76 de la Constitución Nacional”. Ed. La Ley On-line.

Improcedencia de multas a los agentes no designados por ley

En su voto en la causa “Asociación Argentina de Compañías de Seguros c/GCABA s/acción declarativa”⁷, el doctor Casás funda sus conclusiones en consonancia con las conclusiones de las III Jornadas Rioplatenses de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad de Buenos Aires, en junio de 1988. Recuerda Casás la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Manuel Oliver”⁸, en la cual se debatió la facultad de la administración tributaria de equiparar a determinados sujetos como agentes de retención, sobre todo al tener en vista la responsabilidad infraccional. Allí, el considerando 7° dejó sentado que “la misión de la ley no puede ser suplida por el Poder Ejecutivo por más elevados o convenientes que hayan sido los móviles, desde que ningún habitante está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni puede ser penado sin ley anterior al hecho (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional). Toda nuestra organización política y civil reposa en la ley. Los derechos y obligaciones de los habitantes, así como las penas de cualquier clase que sean, solo existen en virtud de sanciones legislativas y el Poder Ejecutivo no puede crearlas ni el Poder Judicial aplicarlas si falta la ley que las establezca (Fallos: 178:335; 191:245, entre otros)”. También fue señalada la impropiedad de aplicar penas a determinados sujetos, cuando ellos no están caracterizados como agentes de retención por la propia ley.

Igualmente, la sentencia consigna: “9°) Que, en virtud de ello, cabe concluir que la determinación de la figura delictiva en el art. 45 reformado de la ley 11683 no es suficiente base normativa para fundar la condena del aquí procesado, toda vez que la calidad de agente de retención -a la cual no se lo asimila, sino que se lo 'equipara'- no está asignada por una ley, sino por la resolución de un organismo administrativo”.

⁷ TSJ de la CABA, 27/08/2014, “Asociación Argentina de Compañías de Seguros ('AACS') c/GCABA s/acción declarativa”, expediente 10830/14.

⁸ CSJN, 15/10/1969, “Manuel Oliver”, Fallos: 275-89.

Incidencia de los regímenes de percepción sobre los elementos estructurales del impuesto sobre los ingresos brutos

Para el desarrollo de este punto, resulta necesario hacer una sintética exposición del impuesto sobre los ingresos brutos, normado en los arts. 214 y ss. del Código Tributario de Tucumán.

Dicha gabela grava el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso. El gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total devengado en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación o, en general el de las operaciones realizadas (art. 221). El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculado sobre base cierta (art. 229).

Ahora bien, en este contexto normativo, corresponde establecer quién es el destinatario legal del tributo en el presente régimen de percepción reglamentado mediante Resolución General 86/00.

Si el destinatario legal del tributo es quien transfiere a título de contribuyente, el hecho imponible es la venta, mientras que, si el destinatario legal es el que adquiere, lo que se grava es la compra.

Con la percepción del tributo en la fuente, instaurado a través de la citada resolución, el impuesto es soportado por quien realiza una compra, efectúa gastos o erogaciones,

constituyendo este el primer avasallamiento de la dirección general de rentas al principio de reserva de ley, haciendo una extensión del hecho imponible del impuesto a la adquisición o compra por vía de resolución, so pretexto de reglamentar el régimen, lo cual es a todas luces contrario al precepto constitucional.

Así, en su afán de engrosar las arcas del Estado, tratando de abarcar la mayor cantidad de hechos y sujetos posibles bajo la órbita del impuesto, es que rentas de la provincia, no tuvo en cuenta tampoco que dicha gabela se debe determinar sobre los ingresos brutos por sistema de anticipos calculados sobre base cierta (art. 229 CTP).

Como lo dijo la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativa de la provincia en un reciente fallo⁹, “la percepción reglamentada no tiene en cuenta la certidumbre que exige la ley respecto de los ingresos. En efecto, al aplicarse el impuesto al momento en que el sujeto celebra la compra, se produce un distanciamiento de la base cierta a que alude el texto, y se convierte en una aproximación a la presunción de que tal compra generara en algún momento una ganancia o ingreso para el sujeto, y por ello se determina de antemano el tributo. Claramente este modo de cobro con alguna certeza en la anticipación no resulta compatible con la base que ordena la ley vigente”.

En concordancia con ello, la Cámara Contencioso Administrativa en el mismo caso concluyó que la RG 86/00, incurre en exceso reglamentario al afectar elementos estructurales del impuesto, que deben venir establecidos por ley formal, declarando la inconstitucionalidad del régimen de percepción impuesto por resolución del director de rentas de la provincia por ser conculcatoria del principio de legalidad delineado en los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución de Tucumán.

⁹ Excma. Cámara. Cont. Adm. Tucumán Sala II, Abastecedora del Norte S.R.L c/provincia de Tucumán, Sentencia N° 173,25-III-2015.

En síntesis, los regímenes de percepción de ingresos brutos gravan las compras y sobre base presunta, dos aspectos contrarios a los elementos estructurales del impuesto.

Empréstito forzoso

La indiscriminada secuencia de retenciones, percepciones y recaudación bancaria que recae sobre un extenso universo de contribuyentes hace que los saldos a favor que acumulan en sus declaraciones impositivas hayan crecido en forma exponencial.

El saldo a favor que los contribuyentes tienen en el impuesto sobre los ingresos brutos, por cada una de las provincias, no existe para el fisco, sino que vale solo para el contribuyente y en la medida que lo reclame y lo defienda.

Por lo tanto, esas cifras que se computan como ingresos por los contribuyentes nunca reflejan, como contrapartida, la deuda que el Estado asume frente a ellos por el anticipo del tributo, ya que en las estadísticas recaudatorias no figuran los saldos adeudados, a pesar de su exteriorización en las respectivas declaraciones juradas.

El Estado, en consecuencia, tiene un importante ahorro de costo financiero, al disponer sumas de dinero de los contribuyentes que no se retribuyen, puesto que no se reconocen por ellos ni actualizaciones ni tasa de interés por la permanencia de los saldos a favor de estos. Solamente se podría efectuar un cómputo de interés a favor del contribuyente en caso de interponer una solicitud de devolución o repetición, y solo desde la fecha de interposición del pedido a una tasa de interés notoriamente inferior a la que el fisco cobra a los contribuyentes cuando estos no cumplen con sus obligaciones fiscales.

El aumento constante del endeudamiento estatal encubierto o, dicho en otros términos, se postergan indefinidamente las obligaciones que el Estado asume con los contribuyentes en virtud de los saldos a favor de estos regímenes. Es lo que comúnmente se conoce como la “deuda interna del Estado”.

Finalmente, muchas administraciones que no publican estadísticas de los saldos a favor, reflejando su verdadera magnitud, tienen un sobreendeudamiento que se calcula estimativamente entre 3 a 10 meses de recaudación mensual en el caso de las provincias.

Principio de no confiscatoriedad

Este principio tiene un alcance muy amplio. ¿Qué puede ser objeto de confiscatoriedad? La CSJN lo ha definido de una forma brillante: “Se define en sentido negativo como contrario a las garantías constitucionales de propiedad (art. 17 CN) y a la libertad de ejercer toda industria lícita y de trabajar (art. 14, preámbulo, art. 4 -equitativa y proporcionalmente-, arts. 28 y 35 CN)”. Según Casás, José O. son las bases de un sistema democrático.

La amplitud del concepto de propiedad radica en que comprende los intereses que un hombre puede tener fuera de sí mismo, de su vida y de libertad.

Todo lo que ataque a esas actividades puede ser protegido por este principio.

La Corte de EE. UU., en el siglo XIX dijo que nadie está obligado a pagar más impuesto del que manda la ley.

Impacto de los regímenes de recaudación en una misma operación

No hay tramo de la cadena de producción y valor que quede al margen del sistema de pagos a cuenta. Desde la materia prima hasta el depósito del cheque final en cuenta ameritan captación anticipada. Reina la irrazonabilidad por desproporción, al incrementarse no solo los deberes formales a cumplimentar, sino también las cargas sobre un mismo negocio.¹⁰

Un ejemplo práctico se da cuando un contribuyente de la provincia de Buenos Aires importa mercaderías, momento en que se le practica la percepción de aduana por la provincia de Buenos Aires. Luego, compra mercaderías en Buenos Aires y le hacen la percepción de Buenos Aires. Posteriormente, cuando vende su producción, al instante en que el cliente le efectúa el pago, le retienen por la provincia de Buenos Aires (en caso de que el pago se realice por tarjeta, esta le la calcula la retención la tarjeta). A su vez, soporta amputaciones - retenciones bancarias- en sus cuentas bancarias en la medida que obtenga depósitos, transferencias o acreditaciones por cheques. Un mismo sujeto puede estar sufriendo todas estas retenciones/percepciones por una misma jurisdicción, cuando la venta es una sola.

Sintéticamente, podríamos asegurar que la tergiversación de estos esquemas se traduce en la aplicación múltiple, conjunta, simultánea y concurrente de los distintos regímenes de retención y percepción que soporta un contribuyente durante el despliegue de su actividad.

¹⁰ Lorena Almada, "Coexistencia de múltiples regímenes de retención y percepción provinciales: alternativas de armonización", disertación efectuada en el Panel I del XIII Seminario Internacional sobre Tributación Local, FEIT, Rosario, Santa Fe, noviembre de 2013.

IMPACTO DE LOS REGIMENES DE RECAUDACION EN UNA MISMA OPERACIÓN

OPERACIÓN COMERCIAL	REGÍMENES DE RECAUDACIÓN APLICABLES	ALÍCUOTA DE ACUERDO A LA JURISDICCIÓN
IMPORTACIÓN DE MATERIA PRIMA	PERCEPCIÓN ADUANA	2,5% al 3,5%
COMPRA DE MATERIA PRIMA EN EL MERCADO LOCAL	PERCEPCIÓN COMPRA LOCAL	0% al 6%
COBRO DE LA VENTA	RETENCIÓN DEL PROVEEDOR	0% al 7%
DEPÓSITO DEL CHEQUE EN UN BANCO	APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE RECAUDACIÓN BANCARIA	0,01% al 5%

11

Esta situación, naturalmente, engendra que la mayoría de los contribuyentes excedan la obligación que deben integrar, ya que las recaudaciones toleradas superan holgadamente el impuesto a ingresar, generando que los contribuyentes paguen más de lo previsto legislativamente. Se vuelve tan gravoso que ya es un impedimento.

Violación al derecho de propiedad

Considerando el sistema establecido por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -RG (AGIP) 918/13- el principal problema que presenta es la falta de un mecanismo de exclusión automático, o cuando menos célere, que permita evitar que se le continúen efectuando detracciones patrimoniales a los contribuyentes.

¹¹ Tarantola, Claudia Adriana. Consenso fiscal federal. Rebaja impositiva. ¿Realidad de expresión o deseo? Departamento de política tributaria. Unión Industrial Argentina. 29/05/2018.

La resolución bajo análisis dispone en su art. 4 que los contribuyentes o responsables deberán aguardar hasta la finalización del trimestre para ser recategorizados, una vez que hayan regularizado su situación.

La afectación al derecho de la propiedad resulta palmaria según el art. 15, inc. 5 de la Constitución de la CABA que garantiza expresamente “la inviolabilidad de la propiedad privada”.

Principio de capacidad contributiva

La capacidad contributiva es el grado de aptitud de una persona para contribuir a los gastos del Estado. Es una institución propia del Derecho Tributario.

La capacidad contributiva está en la base de todos los tributos. Siempre debe existir una capacidad contributiva, real o presunta, para que se pueda cobrar un tributo. Por lo tanto, cuando no existe capacidad contributiva no se verifica el hecho imponible previsto en la ley.

Nuestra Constitución Nacional no incluye en forma explícita la definición de capacidad contributiva (Fonrouge, Giuliano), aunque sí la encontramos en el art. 71 de la CN de la provincia de Córdoba.

Pero la mayoría de la doctrina, incluso la CSJN, sostiene que está incluida en forma implícita. Y que este principio derivaría, para algunos autores, de las disposiciones del art. 4 (“equitativa y proporcionalmente”), 14 (“...de trabajar y ejercer toda industria lícita...”), 16 (“La igualdad...”) y 17 (garantía de la propiedad) de la CN (Villegas, Héctor B.).

El Dr. Casás también la admite como implícita, pero recurre, además de los artículos anteriores, a los arts. 28 y 33 de la CN, donde se garantiza el sistema democrático, que tiene base popular, por lo que el impuesto está aprobado por los representantes del pueblo.

Spisso, Rodolfo R.¹²: “Exigir un tributo con independencia de la existencia de capacidad económica de los obligados a satisfacerlo implicaría arrasar lisa y llanamente con los derechos individuales, incluido el derecho a la vida”.

Cuando la CSJN quiere dar un concepto de igualdad tributaria recurre a la capacidad contributiva.

Designación de agentes de recaudación sin importar el nivel de ingresos

La Agencia de Recaudación de Buenos Aires (ARBA), a través del informe técnico (DTT DPR Bs. As.) 30/12, expresó que “(...) resulta lógico que la designación de los sujetos obligados a actuar como agentes deba recaer en quienes traducen una estructura económica y administrativa idónea como para garantizar el fiel cumplimiento de la carga impuesta. Dicho aspecto es el que, en definitiva, se concreta a partir de la fijación normativa de un monto de ‘ingresos brutos operativos’ que deben administrar periódicamente (anualmente) los respectivos obligados”.

La ARBA, en una reciente resolución (R. 25/07), incorporó a determinados sujetos del sector cárnico sin importar su nivel de ingreso. Esto deviene en inconstitucional debido a que no todas las empresas del mencionado sector tienen la estructura organizativa adecuada para soportar la carga que implica la designación de agente recaudador. De la misma manera, el fisco podría avanzar incorporando otras actividades de forma discrecional.

¹² Spisso, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario” - 5ª ed. - Ed. Abeledo Perrot. Bs. As. 2011. P. 365.

Principio de la proporcionalidad

La CN alude expresamente a la proporcionalidad que deben tener los tributos en sus arts. 4 y 75, inc. 2¹³. En el primero, referida a la población; en el segundo, limitando la potestad tributaria del Congreso para establecer contribuciones directas, al territorio.

Estos artículos hacen referencia a la razonabilidad, igualdad y equidad del tributo. Esto no quiere decir que no puede haber impuestos progresivos. La CSJN dijo que la proporcionalidad que establece la CN es en relación con la capacidad contributiva: debe ser proporcionalmente igual a la capacidad contributiva y, a veces, para que sea proporcionalmente igual debo tener una alícuota progresiva. Es decir que la proporcionalidad del art. 4 no se refiere a las alícuotas sino a la capacidad contributiva.

Cálculo desproporcionado de la percepción

El art. 6 de la RG (DGR Tucumán) 86/00, referido a la determinación del importe a percibir, vulnera toda norma de retención y/o percepción de impuestos a nivel nacional y de otras jurisdicciones en donde se desconoce la inscripción de la CUIT que permite ver con claridad los impuestos ante los cuales un contribuyente se encuentra inscripto, como es el caso del impuesto al valor agregado (IVA) y obliga a retener o percibir sin posibilidad de detraer de la factura el impuesto. Con esta metodología se desconoce la constancia ante AFIP, a pesar

¹³ Art. 4: "...de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...".

Art. 75, inc. 2: "Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación..."

de la falta de inscripción en la jurisdicción, necesaria e imprescindible para acceder a la inscripción ante la Dirección General de Rentas.

Cuando el sujeto pasible de percepción no se encontrare inscripto en el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Tucumán, o con alta en la jurisdicción Tucumán, la referida percepción se practicará sobre el importe total facturado sin detraer ni deducir suma alguna, teniéndose presente a tales efectos solo lo dispuesto por la resolución general (DGR) 190/09.

Principio de la razonabilidad

El art. 28 de nuestra Constitución Nacional (CN) reza: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”. Según Celdeiro, Ernesto C.¹⁴, en dicho artículo se encuentra consagrado el principio de razonabilidad, el cual debe ser considerado como un parámetro de justicia necesario para la validez de las normas jurídicas emanadas de los órganos con competencia. Su ausencia, por lo tanto, ha de determinar la inconstitucionalidad de estas.

No está mencionado en la CN, pero la CSJN lo aplica frecuentemente para llegar a declarar inconstitucional por confiscatoriedad: “es confiscatorio porque no es razonable”. O dice “no es razonable hacer este distingo por lo tanto viola el principio de igualdad”. Lo emplea como complementario a otro principio.

¹⁴ Celdeiro, Ernesto C.: “Ensayos sobre sistemas y poder tributarios” - Ed. La Ley - Bs. As. - 1987 - pág. 94.

Obligaciones a quienes no son contribuyentes

Los fiscos avanzan en la medida en que trascienden sus potestades tributarias, e imponen obligaciones a quienes no son contribuyentes.

En una reciente reforma (RN 9/16), Rentas de la provincia de Córdoba define su política tributaria para los años venideros: captar omisión tributaria a través de los agentes de recaudación.

Córdoba impone una obligación a los que no resultan contribuyentes de Córdoba, para que, al momento de realizar operaciones con agentes de recaudación por la provincia de Córdoba, estos no les practiquen recaudaciones injustas, y con ello obligarlos a presentar una demanda de repetición para recuperar el impuesto indebidamente recaudado por Córdoba.

Tanto el régimen de retención como el de percepción de Córdoba se aplican en todos los casos excepto que el adquirente o el vendedor, respectivamente, presente ante el agente (arts. 554, 554.1 y 555):

* Copia de la constancia de inscripción como contribuyente local en otra jurisdicción o, en el caso de contribuyentes que tributen por convenio, copia del respectivo formulario CM 05.

* Formulario F-346 Revisión vigente “Constancia declaración de contribuyente de extraña jurisdicción impuesto sobre los ingresos brutos”.

Esto resulta un franco exceso de las potestades tributarias al imponer obligaciones a quienes no resultan contribuyentes por la provincia de Córdoba.

Como broche de oro, al indiscriminado sistema de atrapar contribuyentes se agrega lo indicado por el art. 556: quienes no siendo contribuyentes de la provincia de Córdoba

desconozcan la obligación impuesta por dicha jurisdicción, resultarán pasivos de una recaudación indebida que, al notarlo, deberán iniciar una demanda de repetición para recuperar lo recaudado por Córdoba de manera indebida.

¿Qué pasaría si todas las jurisdicciones del país pusieran obligaciones a quienes no son contribuyentes, al igual que la provincia de Córdoba? Significaría, por ejemplo, que un contribuyente local de Santa Fe debería estar al tanto de la legislación de las restantes jurisdicciones del país, o dedicarse de por vida a presentar demanda de repetición. Una verdadera irracionalidad.

Para un fisco no debería el fin justificar los medios: la primacía de la ley sobre cualquier principio gubernativo.

Omisión de actuar como agente de percepción sin provocar menoscabo a las arcas públicas

Si el instituto de la responsabilidad solidaria va en auxilio de los fiscos y supone un bloque integrado por contribuyentes y responsables por deudas no propias, a punto tal de abandonarse el principio de subsidiariedad, una interpretación coherente conlleva a desobligar a unos si los otros cancelaron los tributos. Por tal causa, si el titular de la obligación la satisfizo a su vencimiento, deviene irrazonable recaer sobre un operador ajeno a ellas.

La Cámara dijo que los agentes de recaudación son responsables solidarios. Y al existir dos responsables solidarios de una única deuda, cuando uno de los sujetos extingue la obligación, ambos quedan liberados frente al fisco.

La Corte¹⁵ reafirma que los agentes de recaudación son responsables solidarios. Y dice que no es irrazonable la pretensión de la compañía, de dar participación en el expediente, desde sede administrativa, a los contribuyentes principales, para que tomen parte en la causa y aporten pruebas.

Irrazonabilidad de los parámetros de Riesgo fiscal

La utilización de los denominados indicios de riesgo fiscal puede generar serios reparos de índole constitucional y críticas por la implementación de un sistema de recaudación fiscalmente eficiente pero que se aleja del valor de justicia y la pauta de moralidad que debe informar a todos los actos de gobierno.¹⁶

La mayor parte de las jurisdicciones han adoptado el castigo de incrementar las alícuotas en función del supuesto “riesgo fiscal” que tales o cuales contribuyentes causan al erario provincial. A mayor “riesgo” mayor captación, con lo cual se deja de lado el régimen legal y se desvirtúa el instituto porque deja de tratarse del elemento cuantificador de la obligación para pasar a tener irrazonables efectos represivos. Se mencionan la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -RG (AGIP) 913/13- y las provincias de Buenos Aires -RN (ARBA) 32/16- y de Córdoba -Resolución SIP N° 1/17-, como ejemplos de jurisdicciones que implementaron sistemas de riesgo fiscal.

Para saber si un régimen de riesgo fiscal cumple con su finalidad, esto es, “facilitar y asegurar la recaudación del ISIB”, se debe tener en cuenta que los indicios utilizados - vinculados con obligaciones materiales y formales- no estén desconectados de toda

¹⁵ Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativa, sent. del 14/03/2014, in re “Bercovich SACIFIA s/provincia de Tucumán s/nulidad/revocación”.

¹⁶ Mariano Abel Ezeyza. “I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal”. Ed. Errepar. 2016. P. 301.

manifestación económica real, ya que en este caso no estará recaudando tributos, sino que estará detrayendo porciones de patrimonio de los contribuyentes, no alcanzadas por el impuesto.

Entonces, desde la óptica del hecho imponible se intenta vislumbrar si los indicios de riesgo fiscal elegidos por el ente recaudador local son idóneos para captar las manifestaciones de capacidad contributiva que pretendió gravar el legislador al establecer el impuesto sobre los ingresos brutos.

Por ello, la CSJN¹⁷, al analizar el tema de la técnica de utilización de presunciones tiene dicho que “la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que requieren un uso inteligente, concreto y racional”.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se puede afirmar que los indicios escogidos para considerar el riesgo de un universo tan amplio de contribuyentes y la consecuente aplicación máxima en SIRCREB sobre las acreditaciones bancarias, no resultan idóneos para determinar un mayor o menor grado de actividad gravada dentro de una jurisdicción. Esto es así porque el mayor o menor grado de cumplimiento a los deberes puestos en cabeza de un contribuyente, ya sean materiales o formales, no reflejan una manifestación de capacidad contributiva que justifique el incremento de la carga tributaria que genera la presunción de “riesgo fiscal”.

Así, afirmamos que estas presunciones resultan:

¹⁷ CSJN, “Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Título 5 – ley 25.063 s/proceso de conocimiento”, 15/06/2010.

* Irrazonables por carecer de un grado de vinculación directo, con el hecho imponible del ISIB, a saber: “el ejercicio efectivo de una actividad habitual y onerosa dentro de la jurisdicción”.

* Inconexas con la base del importe del tributo, ya que no son aptas para conocer cuáles son “los ingresos brutos derivados del ejercicio de una actividad gravada, devengados en un determinado período fiscal”.

Por otro lado, se ha dicho¹⁸ que “la declaración discrecional de la categoría de contribuyente de “Alto Riesgo Fiscal”, a través de parámetros o indicios unilaterales del Fisco no susceptibles de contradicción se exhibe como irrazonable, tornándose en arbitraria, al irrogar consecuencias patrimoniales severas en cabeza de los contribuyentes afectados, los cuales en ciertos supuestos pueden tener carácter irreversible”.

Obtención de certificado de no retención/percepción

La provincia de Buenos Aires, a través de la Resolución Normativa (ARBA) 64/10, prevé un sistema de reducción, atenuación y disconformidad de alícuotas de retenciones y/o percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos. Dicha resolución dispone que el beneficio en cuestión procede (solo sí) cuando la sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos, y el impuesto declarado por el contribuyente en los 3 meses vencidos al mes anterior al de la solicitud, supere en 2 veces el promedio mensual del impuesto declarado en dicho período.

¹⁸ SOLER, Osvaldo H. (coordinador). “Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires. Parte especial”, tomo II. Ed.: La Ley. Buenos Aires. 2013. P. 238 y siguientes.

En la causa “José Basso SA c/ARBA s/pretensión declarativa de certeza – otros juicios” se declara la inconstitucionalidad del sistema de exclusión de ARBA.

De las conclusiones del juzgador se conduce a actualizar el pedido de tratamiento de la cuestión constitucional, pues inmediatamente surge, como primer punto de abordaje, la razonabilidad de la previsión normativa, debido a que es el punto central que permitirá, en primer lugar, dilucidar la pretensión anulatoria impetrada, para luego abordar sus consecuentes pretensiones de reconocimiento de derechos.

La cuestión se alinea así con la ya citada doctrina desplegada en el fallo “Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c/ARBA s/pretensión declarativa de certeza” y sus sucesores ya citados. Allí se comenzó por conceptualizar a la razonabilidad como un principio general de derecho que, apuntado en los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional, impone un límite al poder reglamentario de derechos individuales, que adiciona a los tradicionales requisitos de toda actividad estatal, la existencia de circunstancias justificantes, demandando coherencia en el sistema.

Tras ello, repudió la conducta administrativa que, constatada la existencia de un persistente saldo a favor del contribuyente, continuó sometiendo al mismo a los regímenes recaudatorios. Rememoro que en aquella causa se trataba de un contribuyente que pretendía la reducción total de alícuotas.

Aquí no solo se encuentra acreditada la circunstancia antedicha -de la persistencia y tendencia creciente del saldo a favor-, sino que, en adición, la Administración ni siquiera ha permitido el tratamiento de la cuestión. La irrazonabilidad de lo actuado por la Administración se exhibe, así, en modo palmario y finca en una decisión automática emitida por el sistema que ni siquiera permite al contribuyente formular su pedido, pues lo aborta en

el inicio mismo, sin posibilidad de seguir el trámite hasta el acto final, recursos administrativos mediante si fueren menester.

Se plasman los dos supuestos reprochados por la Alzada, como son:

- el de deformar la finalidad de la recaudación anticipada, excediendo el tributo que corresponde percibir a la Administración, y

- negando por otro lado, el postulado esencial que tiene como razón de ser el sistema de exclusión de los sistemas recaudatorios, que porta la resolución normativa (ARBA) 64/10.

Asimismo, se advierte que, de acuerdo con ello, es menester también declarar la existencia del derecho a la firma actora a ser excluida -a la luz de los saldos a favor que estimo aún existen al día de la fecha- de los alcances de todo sistema de retención o percepción de dicho impuesto.

La función de recaudación de los fiscos

La doctrina sostiene que los deberes de colaboración de los particulares para con el Fisco deben ser impuestos solo ocasionalmente, en tanto y en cuanto lo requerido no exceda lo razonable en materia de cantidad y calidad. El problema toma otra dimensión cuando se transforma en cargas permanentes y obligatorias, originando un verdadero endoso de actividades oficiales al sector privado, bajo el apercibimiento de sanciones que delatan que la administración es incapaz de llevar a buen término la gestión de percibir los tributos.

A nuestro criterio, la falencia del Fisco en su principal función de recaudación, cual es la fiscalización de los contribuyentes, ha derivado dicha responsabilidad a los mismos, cargándoles tareas y obligaciones que resultan ajenas a su función natural, cual es el

desarrollo de sus actividades comerciales, industriales y de servicios, para convertirse en fuentes de información, y no cumplen con el propósito para el que fueron establecidos.

De más está decir que la recopilación de la información y su compilación mediante la utilización de un aplicativo informático significa un trabajo soportado por el contribuyente o responsable a favor del Fisco que le resulta gratuito. Para el responsable de su cumplimiento, significa como mínimo la disposición de recursos humanos, tecnológicos y de tiempo que suelen tener costos económicos importantes.

Se puede seguir exponiendo otros diversos cuestionamientos, pero fundamentalmente la crítica principal se centra en la derivación de la función del Fisco (control y fiscalización) hacia los particulares, que jamás pueden reemplazar al Estado.

El Estado, a través de estos regímenes, pretende resolver un problema de ineficiencia en la fiscalización de los contribuyentes, al trasladar a los mismos un sistema de cruzamiento de datos mediante el anticipo de la recaudación de los impuestos en todas las etapas de la cadena de producción y comercialización.

Principio de tutela jurisdiccional efectiva

En materia tributaria siempre debe existir la posibilidad de defensa ante los tribunales judiciales. Es decir, debe haber una vía procesal que permita el acceso a la justicia para resguardo de los derechos.

Esto es importante en el ámbito impositivo porque hay procedimientos, recursos ante la administración tributaria.

Además, existe un Tribunal Fiscal que es de naturaleza administrativa y que pertenece al Poder Ejecutivo (PE). Fue planteada la inconstitucionalidad de estos tribunales por depender del PE y ser sus sentencias de naturaleza administrativa. La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha declarado su constitucionalidad fundado en que posibilitan el acceso a la justicia.

Se han establecido otras cuestiones donde no solamente se refieren al acceso, sino que también, la tutela judicial efectiva exige otros procedimientos muchos más expeditivos para la defensa del contribuyente. Esto se debe a que existen ocasiones que para poder recurrir a las determinaciones de la administración tributaria (en todos los órdenes) es necesaria la espera de todo un proceso de determinación, un sumario, etcétera, y después de eso se puede acceder a la justicia (inclusive, a veces, se tiene que esperar que se resuelva antes por el Tribunal Fiscal).

Por todo ello deben existir vías más expeditivas:

- Recurso de amparo: ejercido cuando existe la posibilidad de un daño inminente, de la violación inminente de un derecho legítimo.
- Acción declarativa de inconstitucionalidad: trámite breve en el que se pueden establecer medidas precautorias, al igual que en el amparo. Es menos diligente que un amparo, pero tiene la posibilidad de ofrecer pruebas en forma inmediata (esto no significa que en el amparo no se puedan ofrecer pruebas, pero hay instancias previas). En el caso de la provincia de Córdoba, la acción declarativa se plantea directamente ante el Tribunal Superior de Justicia. En el orden federal, se propone ante los jueces federales.

Cuando se trata de tributos provinciales y municipales, y se alega la inconstitucionalidad por violar la Constitución Provincial, únicamente, la máxima autoridad es el Tribunal Superior de Justicia de la provincia, no se puede ir en recurso extraordinario ante la CSJN porque va a ser rechazado. Es por esto que en los planteos de inconstitucionalidad de un tributo provincial o municipal se debe plantear la inconstitucionalidad ante la norma provincial y, además, nacional (caso federal).

Doble imposición no vista por la justicia

La CSJN no la admite. La doble imposición per se no es inconstitucional, solo es inconstitucional si afecta alguno de los principios constitucionales. Pero si de la doble imposición surge que existe confiscatoriedad, sí puede ser planteada.

Que sabido es que la doble imposición consiste en la concurrencia de dos o más gravámenes sobre el mismo hecho imponible. Ahora bien, tal situación no ha de reputarse inconstitucional per se en tanto y en cuanto cada una de los gravámenes que la configuran hayan sido creados por poderes fiscales con competencia tributaria válida en la materia y ninguno de ellos en particular pueda ser tachado de inconstitucional por violar alguna de las garantías constitucionales (Fallos: 185: 209; 210:276 y 500; 217:189), extremo que en el presente caso remite al estudio del sistema creado por la ley de coparticipación federal con competencia de las provincias adheridas.

La doble imposición ocurre en aquellos casos en que el contribuyente tributó el impuesto sobre los ingresos brutos y el agente de recaudación, por no cumplir su tarea, abona nuevamente el impuesto, ante el reclamo de omisión del fisco. Las direcciones de rentas reclaman cumplir con la tarea del agente plenamente y la posterior multa por la omisión

cometida, incluso si el tributo hubiera sido adecuadamente ingresado por el contribuyente en el período correspondiente.

Misiones y Tucumán detectan el monto de la omisión con el IVA Ventas de los contribuyentes: venta por alícuota. A las obligaciones omitidas se las demandan a los agentes injustamente porque se supone que el contribuyente pagó el impuesto. Para evitar eso las empresas tienen que demostrar que el cliente pagó el impuesto. Al capital se le aplica un recargo (no está en la ley 11683) que es un porcentaje sobre el monto omitido en función a la demora. Además, se calcula el interés resarcitorio y la multa por omisión (confiscatoriedad). Las empresas para no tener problemas pagan el capital y les hacen notas de débito a sus clientes. Estos pueden tomar las notas de débito y computarse las percepciones como pagos a cuenta (si los clientes tienen saldo a favor, lo incrementan) con fecha de dicho documento. El cliente no está obligado a tomar la nota de débito, y en ese caso el agente puede iniciar demanda de repetición para que no sea dinero perdido, ya que el Código Fiscal establece la posibilidad de iniciar demanda de repetición por parte del agente. A la demanda de repetición la puede hacer el agente o el contribuyente -si acepta las notas de débito y estas le generan saldo a favor-. Como se observa se paga 2 veces el tributo.

Previo al pago del impuesto omitido, la justicia debería colocar la carga probatoria de la no existencia de doble imposición, en estos casos, a las provincias. Sin embargo, como los jueces son los locales -aliados con el fisco de su propia provincia-, frente a una determinación por omisión se va a liberar de la sanción al agente solo si él demuestra que el contribuyente pagó el impuesto.

Derecho de defensa en la incorporación a los padrones de riesgo fiscal

La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) incorpora a los contribuyentes de oficio al padrón de alto riesgo fiscal, ello, sin darle la oportunidad de efectuar un descargo previo para expresar su disconformidad en franca violación al derecho de defensa consagrado en nuestra Constitución Nacional no solo en el art. 18 (y art. 13 de la Constitución de CABA), sino también en los tratados internacionales de derechos humanos incorporados a la misma a través de su art. 75, inc. 22.

En efecto, la normativa bajo análisis -RG (AGIP) 918/13- aplicada al caso concreto resulta una vía de hecho¹⁹, violatoria del derecho de defensa al prever la inclusión de oficio sin mediar un acto administrativo previo que reúna los elementos esenciales del art. 7 de la ley de procedimientos administrativos de la CABA, ni la posibilidad de discutir la calificación de riesgo que discrecionalmente pudiera efectuar el Fisco local.

Profundizando, uno de los “caracteres sustanciales” del procedimiento administrativo lo constituye el derecho al “debido proceso legal”, entendiéndose por tal el absoluto respeto a la libre defensa en juicio, que supone -entre otras- la “oportunidad de descargo”, “recepción de pruebas” y “decisión fundada”; es decir, el derecho del particular interesado de exponer, antes del dictado del acto administrativo respectivo, los argumentos y razones que sirven de sustento a sus pretensiones o defensas, de aportar los elementos probatorios que resulten pertinentes a ese efecto, y en virtud de ello el derecho a una resolución fundada.

¹⁹ Al respecto, el art. 9 de la ley 1510/97 de la CABA, reza. “Vías de hecho: La Administración se abstendrá: a. De comportamientos materiales que importen vías de hechos administrativas lesivas de un derecho o garantías constitucionales (...)”.

Principio de territorialidad

El impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB) se considera un gravamen territorial, por cuanto una jurisdicción solo posee potestad tributaria en la medida en que exista actividad desarrollada en su territorio, ya sea en todo o en parte.

Al referirse al concepto de “sustento territorial” Dino Jarach lo define como “el nexo mínimo 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”²⁰. Se trata de asignar (territorialmente) a cada uno lo que es suyo.

La propia Constitución Nacional consagra este principio a través del juego normativo de sus artículos 5, 7, 8, 9, 10, 11, 31, 75, 121, 123, 126 y 129. Si bien el hecho imponible del ISIB es definido por cada jurisdicción local en su Código Fiscal, existen rasgos comunes en todas las provincias. Así, por ejemplo, el art. 172 del Código Fiscal de la CABA lo define de la siguiente manera: “Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso (...)”. De manera que, como se aprecia, el sustento territorial es, a su vez, una exigencia constitucional y un límite receptado en la definición del propio hecho imponible de la gabela.

Condición de territorialidad en los regímenes de retención/percepción

Los regímenes de recaudación luego de fijar las operaciones alcanzadas pueden o no definir la territorialidad. Aclaramos que un concepto de territorialidad es para que proceda la operación y otro para que corresponda actuar como agente.

²⁰ Dino Jarach. “Impuesto a los ingresos brutos”. Cima. P. 107.

Los únicos dos regímenes que definen la territorialidad para que corresponda la retención son el de Capital Federal y el de Buenos Aires. Si todos los regímenes contemplaran la territorialidad para que proceda la operación, por cada pago solo habría una retención.

Debería existir una sola retención porque la venta se va a asignar luego, en materia del convenio multilateral (CM), a una sola jurisdicción, y la retención va a ser pago del impuesto de esa venta.

La regla es que la retención es inherente a la jurisdicción de la que proviene el ingreso y no otra, esto es, aquella en la que la actividad gravada se ha ejercido de manera efectiva, física y tangible. La normativa de la Comisión Arbitral habla en singular, en tanto remite a “la” jurisdicción en la que se originara el ingreso. Notamos por lo tanto que no prevé que sean dos o más, ya que ello posibilita -precisamente- la extralimitación territorial en que incurren las provincias.

Complementario a la territorialidad de las operaciones alcanzadas, es sano que un régimen de recaudación establezca la territorialidad para designar a los agentes.

Si todos los regímenes contemplaran la territorialidad para ser agente, las empresas solo serían agente de la/s provincia/s en que estuvieran asentadas.

Percepciones a sujetos de extraña jurisdicción

En la causa “Asociación de Bancos de la Argentina”²¹ la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho: “Que desde antiguo este tribunal ha señalado que de acuerdo con el sistema político adoptado por nuestra Constitución, los poderes de la soberanía se encuentran

²¹ CSJN, 15/07/2014, “Asociación de Bancos de la Argentina c/Buenos Aires, provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad”.

divididos entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales: los del primero revisten la calidad de supremos y absolutos y se aplican en todo el territorio de la República, es decir, aún dentro del perteneciente a las propias provincias; los de los segundos presentan los mismos caracteres, pero únicamente pueden ser ejercitados dentro de los límites territoriales de la provincia”.

La Cámara Contencioso Administrativa de Tucumán, en la causa "Maglione S.R.L."²², ha expresado que la obligación impuesta a un contribuyente -por la resolución general 72/09 de la Dirección General de Rentas (DGR) de Tucumán- de percibir el impuesto a los ingresos brutos a sus clientes de extraña jurisdicción, que no realizan operaciones con sustento territorial en la provincia de Tucumán, aun cuando se haga cargo del costo de envío de la mercadería, deviene inconstitucional, pues implica un exceso de parte del fisco local.

Sobre el particular la CSJT ha expresado que “el principio de territorialidad fiscal delimita el ámbito espacial de ejercicio del poder tributario del municipio capitalino”. Para Bidart Campos, “la competencia que el Estado ejerce en materia tributaria puede imponer contribuciones -o eximir de ellas- dentro del territorio, respecto de bienes, actividades y servicios que se sitúan, se realizan o se prestan en ese espacio geográfico, de forma que las potestades fiscales responden al mismo criterio de territorialidad” (Bidart Campos, Germán, ‘El principio de territorialidad fiscal’, LA LEY, 2001-E, 1282). (CSJT, “Empresa Diego Gálvez SA vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/Nulidad-Revocación”, sentencia 392, del 16/06/2011).

Además, agregó: “La potestad del Estado de establecer regímenes de recaudación debe ‘necesariamente respetar los estándares constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad’,

²² CCA Tucumán, sala II, 03/06/2015, “Maglione S.R.L. c/provincia de Tucumán -DGR- s/inconstitucionalidad”, La Ley AR/JUR/22167/15.

y para este caso particular, aquella potestad fue ejercida en forma irrazonable y desproporcionada por vulneración del principio de territorialidad al pretender que Maglione S.R.L., como sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos, se encuentre obligado a actuar como agente de percepción del citado tributo a sujetos radicados en otras jurisdicciones, por ventas realizadas también en extraña jurisdicción, ya que la percepción del tributo es una carga pública que presume un vínculo territorial y que para el caso particular la DGR de Tucumán no tiene facultades para exigir su cumplimiento a quienes no revisten la calidad de contribuyentes del tributo de que se trata”.

CONCLUSIÓN

Como se observa en el desarrollo de este trabajo, en el ámbito provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), los sistemas de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos no resultan uniformes en cuanto a sus estructuras y alcances; esto implica la existencia de particularidades en cada uno de ellos. Además, se agrega el elemento “territorialidad”, es decir, los límites a la potestad tributaria de cada fisco; el cual, no siempre es respetado por las haciendas provinciales y genera innumerables conflictos e inequidades entre éstos y los contribuyentes.

Diseñar un sistema de recaudación que recaude y que resulte justo, al mismo tiempo, es sumamente complejo. Más aún con el apremio que soporta quien escribe una resolución de parte de sus autoridades políticas, quienes necesitan ingresos para enfrentar deudas improrrogables.

Pero partiendo de las siguientes premisas:

- * El injusto saldo a favor en materia del impuesto sobre los ingresos brutos que generan los mencionados regímenes;
- * La incompatibilidad de los sistemas de recaudación con las interpretaciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria;
- * La multiplicidad de recaudaciones frente a una misma operación;
- * La importancia -financiera- de los regímenes de recaudación para cada una de las jurisdicciones;
- * La herramienta de detección de omisiones, vía riesgo fiscal;

* Entre muchas otras.

Se debe (respetando la potestad tributaria que tiene cada una de las jurisdicciones) tomar los preceptos particulares de cada uno de los regímenes de recaudación y diseñar un modelo de recaudación que respete la función que le han sabido dar las administraciones:

- Sistema de anticipo de la obligación tributaria.
- Detección de operaciones por las que se omite la obligación fiscal.

Pero que no perjudique indebidamente a los contribuyentes con un injusto saldo a favor en materia el impuesto sobre los ingresos brutos.

En el marco del Consenso fiscal, suscripto el 16/11/2017, resultan de vital importancia dos de los compromisos asumidos por las provincias y la CABA:

- 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.

Se entiende que el actual Consenso fiscal (también llamado Pacto fiscal III) es un paso necesario en el camino de lograr el respeto de los preceptos de nuestra Carta Magna por parte de los regímenes de recaudación provinciales.

PROPUESTA

Se propone acompañar a continuación una serie de propuestas que redunden en beneficios a todos los partícipes involucrados en el sistema: contribuyentes, agentes de recaudación y administraciones tributarias.

* La designación del agente debe ser por ley. No se le puede delegar al Poder Ejecutivo provincial a que nomine los agentes. Para ello la designación debe establecerse sobre la base de los ingresos obtenidos en el año calendario anterior, y siempre que se cumpla la condición de territorialidad, es decir que el agente debe estar radicado en la jurisdicción. El monto de los ingresos que resulten motivo de la obligación de actuar como agente debe ser actualizado periódicamente, contemplando la inflación.

* Regular alícuotas mínimas de tal suerte que lo ingresado sea realmente un “pago a cuenta” y no el 100 %, o más, de la recaudación del impuesto.

* Temporalidad amplia para el cómputo de retenciones y percepciones ya que se trata de impuesto ingresado para los contribuyentes.

* Tan pronto como cualquier sujeto pasible exteriorizara en su Declaración Jurada mensual un saldo a favor, debiera ser excluido del referido régimen en forma inmediata, sin dilatación ni trámite alguno al mes siguiente de expuesto dicho saldo.

* Se cree que, a los fines de dotar de una razonabilidad acorde con las directivas emanadas de nuestra Carta Magna, debiera propenderse a la unificación de los regímenes de recaudación provinciales en un solo régimen bajo la órbita de la Comisión Arbitral (CA). La CA debe establecer las directrices de los regímenes de recaudación.

* Eliminar los sistemas de riesgo fiscal ya que se entiende que no resulta aconsejable la utilización de presunciones de “riesgo fiscal”, máxime cuando las mismas no poseen una razonable conexión con la materia y/o hecho imponible del tributo que se pretende recaudar y, adicionalmente, son aplicadas de modo generalizado e indiscriminado a un amplio universo de contribuyentes que ejercen actividades muy disimiles las unas de las otras.

Cabe recordar que la CSJN²³ tiene dicho “que no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebranten el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno -por más loable que este sea- en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional”.

En efecto, a lo sumo estas conductas pueden ser merecedoras de las sanciones previstas en los códigos fiscales, por ejemplo, la multa por omisión de impuestos o por falta de presentación de declaraciones juradas.

* Instar a la adhesión al sistema SIRCAR a las provincias faltantes: Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Entre Ríos, Mendoza y Tucumán.

El sistema SIRCAR (Sistema de Recaudación y Control de Agentes de Recaudación) es un sistema especial de Recaudación y Control de Responsables como Agentes de Recaudación (retenciones y/o percepciones) del impuesto sobre los ingresos brutos. Este permite la generación y presentación para el pago en sede única de las Declaraciones Juradas Determinativas de las retenciones y percepciones practicadas en cada jurisdicción, conforme a los regímenes y normas que cada una de las jurisdicciones tienen establecidas.

²³ CSJN, “Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercop SRL s/ejecución fiscal”, del 15/06/2010.

* Al igual que el proyecto de ley que establece la creación de la Unidad de Valor Tributaria (UVT), elaborado a nivel nacional, es necesaria la creación de una unidad de medida homogénea para determinar importes fijos, impuestos mínimos, escalas y otros valores contemplados en las leyes tributarias cuya recaudación está a cargo de las provincias.

La UVT²⁴ es una medida que le brinda dinamismo a los valores utilizados en el ámbito tributario y penal tributario. Esto es así porque posibilita que se mantengan actualizados los valores sin necesidad de cambiar constantemente las normas.

* Es conveniente que las legislaciones locales prevean para el instituto de la compensación la posibilidad de que sus contribuyentes que posean saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos, lo compensen con otras deudas por otros tributos locales, sin tener que recurrir a la vía de la repetición.

Asimismo, y teniendo en cuenta los avances en la tecnología de información con la que cuentan las administraciones locales sería conveniente generar una aplicación informática para proceder a la solicitud de compensaciones mencionada en el párrafo anterior.

* Finalmente, eliminar cualquier intento de creación de aduana interior, por parte de los regímenes de recaudación. Citando a Alberdi, Juan Bautista²⁵: "La existencia de una aduana interior, es el síndrome de un desquicio administrativo completo y absoluto. Haciendo de todo punto imposible el comercio, anonada el agente más poderoso de población, de cultura y de libertad para estos países: la aduana interior es un arma de atraso y de barbarie".

²⁴ La relación de conversión entre UVT y pesos, se determinará anualmente, teniendo en cuenta la variación del IPC elaborado por el INDEC.

²⁵ Alberdi, Juan Bautista, "Elementos del derecho público provincial para la República Argentina", Imprenta del Mercurio, 1853, pág. 22.

A continuación, se propone un régimen general de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos que contemple todas las transgresiones inconstitucionales mencionadas en el presente trabajo.

ANEXO I

Régimen general de recaudación propuesto del impuesto sobre los ingresos brutos

1) Operaciones alcanzadas

Agentes de retención: las operaciones de adquisición de cosas muebles, locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios, cuando se verifique la territorialidad (*principio de territorialidad*):

* Las adquisiciones de cosas muebles entregadas en la provincia.

* Las locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios realizadas en la provincia.

Operaciones excluidas: la adquisición de cosas muebles, cuando haya revestido el carácter de bien de uso para el vendedor. Dicha circunstancia se presumirá siempre que se trate de bienes usados y el vendedor no haga habitualidad en la venta de tales bienes.

Agentes de percepción: las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios, cuando se verifique la territorialidad (*principio de territorialidad*):

* Las ventas de cosas muebles entregadas en la provincia.

* Las locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios realizadas en la provincia.

Operaciones excluidas: la venta de cosas muebles, cuando vaya a revestir el carácter de bien de uso para el comprador. Dicha circunstancia se presumirá siempre que se trate de bienes usados y el vendedor no haga habitualidad en la venta de tales bienes.

2) Agentes de recaudación

Se encuentran obligados a actuar como agentes de recaudación, en las operaciones de adquisición/venta de cosas muebles, locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios que realicen, las empresas que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior determinado, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas las jurisdicciones. El importe determinado será actualizado anualmente teniendo en cuenta Unidad de Valor Tributaria (UVT) (*principio de capacidad contributiva*).

Sujetos excluidos de percepción:

Ventas a consumidores finales

Exportadores

Ventas a través de intermediarios (no se emite factura por lo que no hay percepción)

Condición de territorialidad (*principio de territorialidad*):

Tendrán el carácter de agentes de retención quienes posean en la jurisdicción - cualquiera fuese su domicilio principal, real o legal- sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales y todo otro tipo de establecimiento, explotación, edificio, obra, depósito o

similar y quienes se valgan para el ejercicio de su actividad en territorio provincial de los servicios de comisionistas, corredores, consignatarios o martilleros.

3) Alcance de la retención/percepción

Sujetos pasibles: quienes desarrollen actividades en la provincia.

4) Cálculo de la retención/percepción

Elaborar un padrón de alícuotas, a través de la Comisión Arbitral, con las alícuotas de retención y percepción de todas las provincias. (*Principio de la razonabilidad*)

En el padrón deben figurar con alícuota del 0 % los contribuyentes exentos, desgravados en más del 30 % de la base imponible, o excluidos de la retención y/o percepción en forma total.

En ningún caso podrá superar la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente a la actividad desarrollada del sujeto pasible de la retención/percepción, establecida por la legislatura provincial. (*Principio de legalidad*)

Base imponible de la retención: el monto del pago deducidos, según corresponda, los siguientes conceptos:

* Impuesto al valor agregado

* Impuestos internos

* Impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural

Base imponible de la percepción: el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente deducidos, según corresponda, los siguientes conceptos:

- * Impuesto al valor agregado
- * Impuestos internos
- * Impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural
- * Bonificaciones y descuentos
- * Percepciones de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales

Para circunstancias especiales permitir al contribuyente una reducción o una atenuación de manera inmediata por internet, por ejemplo, una disconformidad de alícuota. Circunstancias especiales como la de un contribuyente que se da de baja el 01/09 pero va a estar en el padrón hasta el 30/09 y va a soportar retenciones y percepciones cuando no debería.

5) Momento de la retención/percepción

Retención: momento del pago. Pago: el abono en efectivo, la compensación y, con la autoridad o conformidad expresa o tácita del sujeto pasible de retención, la reinversión o disposición de fondos en cualquier forma.

Percepción: momento de emisión de la factura o documento equivalente.

6) Monto mínimo no sujeto a retención/percepción

No procede la retención/percepción cuando el monto sujeto a retención/percepción sea menor a determinado importe.

El monto mínimo será actualizado anualmente teniendo en cuenta Unidad de Valor Tributaria (UVT). (*Principio de la razonabilidad*)

7) Carácter de la retención/percepción

Pago a cuenta, a partir del anticipo correspondiente al mes en que se produjo esta. En los casos de generar saldo a favor, este será trasladado a períodos siguientes.

Sin limitación temporal para computar la retención/percepción. (*Principio de la razonabilidad*)

8) Constancia de retención/percepción

Permitir la realización de Nota de Crédito por retenciones y percepciones incorrectas, en las siguientes circunstancias:

* Como consecuencia de la anulación total o parcial de la operación instrumentada mediante emisión anterior de la factura o documento equivalente.

* Para ajustar un ajuste del importe de la percepción oportunamente practicada, por haber resultado errónea su liquidación.

De este modo, se facilita la operatoria comercial y se evita que el agente de retención asuma costos improcedentes.

9) Declaración jurada

Pago y presentación de la declaración jurada mensual a través del sistema SIRCAR (Sistema de Recaudación y Control de Agentes de Recaudación).

10) Omisión de actuar como agente. Defraudación agente. Sanciones.

Posibilidad de incorporar la participación del contribuyente en el procedimiento determinativo del agente. (*Principio de la razonabilidad*)

Los montos de las multas no deben resultar confiscatorios y la suma establecida como condición objetiva de punibilidad debe ser actualizada periódicamente. (*Principio de no confiscatoriedad*)

Si el agente abona lo que omitió retener/percibir y, a su vez, el contribuyente previamente pagó el impuesto, se genera una doble imposición. Para evitar ello, los fiscos deben probar la no existencia de doble imposición, antes de exigir al agente el pago del capital omitido. De lo contrario, bastaría con que el agente demuestre que el contribuyente pagó el impuesto correspondiente. (*Principio de tutela jurisdiccional efectiva*)

Con las sanciones -multas- a los agentes no existe necesidad de implantar sistemas de riesgo fiscal.

11) Certificados de no retención/percepción

Que no sean de dificultosa consecución y que no requieran requisitos que, en la práctica, ningún contribuyente pueda reunir. Para ello, establecer un sistema web ágil que permita a los contribuyentes, con saldos a favor, generar el certificado en cuestión. (*Principio de la razonabilidad*)

12) Demanda de repetición

Establecer un procedimiento web, disponible en el sitio web oficial de la Comisión Arbitral, para que los contribuyentes puedan formalizar, tramitar y obtener la resolución de ciertas demandas de repetición del impuesto sobre los ingresos brutos. Este mecanismo corresponde cuando los montos cuya repetición se solicita, provenientes de saldos a favor originado por retenciones y percepciones practicadas en exceso, no excedan una suma determinada de pesos establecida por ley -actualizable periódicamente-. Con esto se permite imprimir una mayor celeridad en la tramitación de las actuaciones administrativas.

BIBLIOGRAFÍA

- * Aguilera, Eduardo A.; Keiniger, Walter C.; Osman Moreno, Juan P. “Ingresos brutos. Tributación de las plataformas ‘online’ a la luz del principio de territorialidad”. Diciembre 2017. Doctrina Tributaria Errepar.
- * Alaniz, José Antonio, “Impuesto sobre los ingresos brutos. Los regímenes de retención y percepción de las 23 provincias y CABA”. 2016. Errepar.
- * Alaniz, José Antonio. “Ingresos brutos. La inconstitucionalidad del sistema que transformó al contribuyente en acreedor de ARBA. Práctica y actualidad tributaria”. 2018. Errepar.
- * Armando, Lorenzo. “Reportaje tributario”. Febrero 2017. Consultor Tributario de Errepar.
- * Asociación Argentina de Estudios Fiscales. “I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal”. 2016. Errepar.
- * Caranta, Martín. “Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Un enfoque integral”. 2016. Errepar.
- * Carrasco, Fernanda; Vega, José; Yatzkaier, Carlos E. “Acerca de los regímenes de recaudación e información”. Junio 2017. Doctrina Tributaria Errepar.
- * Celdeiro, Ernesto Carlos. “Principios constitucionales en materia tributaria. Explicados y comentados. 6ta edición”. 2018. Errepar.
- * Gadea, María de los Ángeles. “Procedimiento. Principios constitucionales. Igualdad en la ley. Razonabilidad”. Setiembre 2018. Doctrina Tributaria Errepar N° 462.

* Gianotti, Germán. “XXXVIII Jornadas Tributarias 11/2008, Mar del Plata. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Generación de saldos a favor”.

* Spisso, Rodolfo R. “Principios de reserva de ley y de territorialidad, retenciones, percepciones y solve et repete, en la jurisprudencia de los tribunales de Tucumán”. 2015. Rhomson Reuters Checkpoint.

* Fallos: “Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo” (12/11/2008) y “Bargiela, Juan Carlos c/GCBA s/otras demandas c/la autoridad administrativa” (05/10/2016).

* Fallo: CSJN Pan American Energy v. Chubut concepto de analogía ley 23548.

* Fallo: Papel Misionero SAIFC c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa. CSJN. 05/05/2009.

* <http://dpicuantico.com/> (Doctrina-Tributario-Nro-123-17.08 y Doctrina-Tributario-Nro-124-24.08 Designación de Agente de Retención y Percepción a través de resoluciones generales. RG 86/00 de la Dirección de Rentas de Tucumán. Inconstitucionalidad del régimen por Luciano Castaldo 08.2016)

* Régimen de pago a cuenta de anticipos por productos que ingresen a la provincia. El Cronista. 11/09/2017 link: https://www.cronista.com/fiscal/Regimen-de-pago-a-cuenta-de-anticipos-por-productos-que-ingresen-a-la-provincia-20170911-0001.html?utm_source=planisys&utm_medium=EnvioNewsletterCronista&utm_campaign=EnviodiariodelNewsletterdelCronista&utm_content=17

* <https://www.iprofesional.com/impuestos/259189-afip-renta-financiera-reforma-tributaria-Unidad-de-Valor-Tributario-una-excelente-medida-que-forma-parte-de-la-reforma-tributaria>

* <http://www.ca.gov.ar/resultados/sistemas/sircar>