



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado

---



**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN  
TRIBUTACIÓN**

---

**TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN**

---

El deber de los contribuyentes de actuar como Agentes  
de Recaudación

---

**AUTOR: STRATTA, TATIANA**

**DOCENTE DEL TALLER: TELIAS, SARA**

**DICIEMBRE 2018**

---

## **Resumen**

En función a las facultades delegadas por la Administración Tributaria en los contribuyentes, se crean los Agentes de recaudación. Estos sujetos con su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, asumen una responsabilidad solidaria junto con el contribuyente en el ingreso de la obligación tributaria.

Se evidencia que con el transcurso del tiempo y a raíz de la proliferación de los regímenes de recaudación e información, tanto a nivel nacional como provincial, esta carga pública delegada por los Fiscos excede el marco constitucional en el cual debería estar encuadrado, establecido por la ley formal.

Se inicia analizando las características de los agentes recaudadores, su finalidad y función para la cual fueron creados por la Administración Tributaria.

El objetivo del presente trabajo es exhibir las formas de eximirse de la responsabilidad, se pueden encontrar dos vías: 1) Previsiones determinadas por la propia ley y 2) Acceso por la vía judicial.

En ambas se evidencia un exceso en el costo financiero y económico que debe ser soportado por el mismo, que va más allá del deber de contribuir al sostenimiento del Estado.

Se concluye planteando propuestas para la reducción de los regímenes de recaudación, realizando además, un análisis de los compromisos asumidos por las provincias en el Consenso Fiscal en pos de ordenar la creciente complejidad de los recursos locales; atento a la importancia de estos temas de actualidad, en cuales la justicia ha tenido que intervenir en innumerables casos, frente a ausencia de claridad en las normas tributarias.

### **Palabras clave:**

Tributación (Codigo JEL H2)

Finanzas Públicas (Codigo JEL H30)

Leyes impositivas (Codigo JEL K34)

## Índice

Introducción .....	4
Marco teórico .....	6
Relación jurídica tributaria: derecho tributario material .....	6
Funciones de la Administración .....	6
Delegación de las funciones de la Administración Tributaria en cabeza de los particulares .....	7
Carga Publica: Jerarquía constitucional del deber impuesto por la Nación .....	8
Limites a las facultades del Fisco.....	9
Alcance de la obligación jurídico-tributaria.....	9
Obligaciones formales .....	11
Sujetos responsables .....	12
Los agentes recaudadores .....	13
Características .....	13
Responsabilidades de los agentes de recaudación.....	16
Causas para eximirse de responsabilidad de actuar como Agente de Recaudacion.....	18
a) Prevision definida en las normas .....	18
Jurisprudencia.....	19
b) Vias recursivas para presentarse ante la Justicia .....	30
Principio de las cargas probatorias dinamicas en el proceso contencioso tributario .....	33
Sanciones .....	34
Principio de recaudación: Consecuencia de la acumulación de saldos a favor .....	35
Consenso Fiscal.....	<b>¡Error! Marcador no definido.</b>
Conclusiones .....	41
Jurisprudencia .....	46

## **Introducción**

En la coyuntura actual, se debe tener en cuenta la basta cantidad de tributos a los que se ve obligado un contribuyente, como así también la carga administrativa que genera el cumplimiento de estos y las posibles verificaciones e inspecciones que puedan realizar los distintos organismos de contralor.

A raíz de la proliferación de los regímenes de recaudación a nivel nacional y provincial, y el crecimiento permanente de las responsabilidades delegadas y las obligaciones formales a los que los contribuyentes son sometidos, ha aumentado el interés por el estudio de los temas mencionados.

El presente trabajo tiene como finalidad llevar a cabo un análisis de la situación actual, tanto desde el punto de vista del contribuyente (en su condición como Agentes de Recaudación como sujeto pasivo de la obligación tributaria) como del Fisco, así contemplando los intereses que atañen al sector privado y público.

Desde el punto de vista del contribuyente, los regímenes de recaudación a nivel provincial - retención, percepción y recaudación bancaria – y la capacidad contributiva de los mismos puede no encontrarse en equilibrio. ¿Cómo se asocia en la realidad el presupuesto legal definido por el legislador y la capacidad contributiva teórica? Diferentes razones tales como, el avance constante en la tecnología, el proceso de globalización y la creación de nuevas figuras y modalidades de operación entre agentes económicos, provocan que las definiciones plasmadas en las normas resulten desactualizadas o incompletas, generando vacíos legales, requiriendo así la intervención de la justicia.

O, por el contrario, se generan hechos imponderables hipotéticos o conjeturales que generan sumas recaudadas en exceso, volviendo ardua la tarea de solicitar la devolución de elevadas sumas de saldo a favor, o la obtención de certificados de no retención o percepción por parte de los contribuyentes. Además, hay que sumar las trabas impuestas por los organismos recaudadores, tanto a nivel nacional como provincial, que dificultan su recuperación.

El contribuyente designado como Agente de Recaudación frente a estas controversias puede que no cuente con los recursos económicos necesarios, el asesoramiento profesional adecuado o las restricciones procesales que actúan como límites para el acceso a la justicia.

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, se analizarán las funciones delegadas por el Fisco en Agentes de Recaudación; los límites a los deberes formales impuestos y el potencial perjuicio proveniente de las sanciones en los casos por incumplimiento.

Se evaluará la legitimidad del concepto “carga pública”, es decir, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En la situación actual ¿cuál es la razonabilidad constitucional dentro del deber de contribuir cuando se trata de obligaciones que resultan onerosas para el contribuyente?

Por último, se analizará la eficiencia del Fisco en su principal función de recaudación y la transferencia de la responsabilidad de fiscalización a los contribuyentes, el incrementando las tareas y obligaciones sobre estos últimos, y convirtiéndolas así en fuentes de información.

## **Marco teórico**

### **Relación jurídica tributaria: derecho tributario material**

Antes de iniciar con el desarrollo del trabajo es importante enmarcar el origen de la relación jurídico-tributaria y su ubicación dentro de Derecho Tributario.

Según Villegas "...el derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, [dentro del] el derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo. (...)

[El derecho tributario material] contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria (hecho imponible). Además, son sus normas las que establecen tácita o expresamente quien es el pretensor (sujeto activo), quienes son (sujetos pasivos) y quienes "pueden ser" (capacidad jurídica tributaria) los obligados al pago." (Celdeiro, 2006) (Villegas, 2001)

Jarach considera que la relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

### **Funciones de la Administración**

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) es el sujeto sobre el cual reposa la responsabilidad de llevar adelante la Administración Tributaria Nacional. Tiene delegadas las funciones y facultades que le son conferidas por medio del Art. 3 del Decreto 618/1997, sobre las cuales se destacan las siguientes:

- a) La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, y en especial de:

- 1) Los tributos que gravan operaciones ejecutadas en el ámbito territorial y en los espacios marítimos, sobre los cuales se ejerce total o parcialmente la potestad tributaria nacional.
  
- 4) Las multas, recargos, intereses, garantías y cualquier accesorio que por situaciones de cualquier naturaleza puedan surgir de la aplicación y cumplimiento de las normas legales.

Según la perspectiva de Ernesto Celdeiro "...el vocablo 'aplicación' engloba todo lo vinculado con el funcionamiento del gravamen, enmarcando la palabra 'percepción' las actividades relativas al ingreso de los fondos en las arcas fiscales y la expresión 'fiscalización' la actividad tendiente a verificar si los datos declarados coinciden con la realidad..." (Celdeiro, 2006)

De ello se puede determinar que la Administración:

- Tendrá bajo su óptica todo lo vinculado con la materia impositiva, intereses y sanciones.
- Se encargará de la aplicación, percepción y fiscalización de tributos.

### **Delegación de las funciones de la Administración Tributaria en cabeza de los particulares**

Con el correr de los años y especialmente durante las últimas décadas, el Fisco ha incrementado la delegación de funciones sobre los contribuyentes. Por un lado, los agentes de retención y percepción se fueron convirtiendo en recaudadores del Fisco. Por otro lado, los agentes de información, ya sea propia o de terceros, se fueron convirtiendo en uno de los principales proveedores de información de Fisco.

Estas crecientes delegaciones distorsionan el equilibrio que debe imperar en la relación Fisco-contribuyente. Toda vez que implican costos económicos en cabeza de los particulares, no solo por la carga administrativa que importa una mayor utilización de recursos, sino también por las multas a que los contribuyentes se encuentran expuestos en caso de no cumplimentar con tales requerimientos.

## **Carga Publica: Jerarquia constitucional del deber impuesto por la Nacion**

El deber de contribuir al sostenimiento de las cargas publicas se encuentra insito en nuestra Constitucion Nacional vinculado con el principio de Igualdad, de Proporcionalidad y con el principio de Capacidad Contributiva.

El principio de Igualdad se encuentra consagrado en el Art. 16 de la Constitución Nacional, cuando dispone que “todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Este principio alude a la igualdad de la Capacidad Contributiva, excluye todo distingo arbitrario, injusto y hostil. Si bien el principio de Capacidad Contributiva no ha sido consagrado expresamente por la Constitución Nacional se halla ínsito en los principios sustanciales reconocidos por ella.

El principio de Capacidad Contributiva no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración implica instrumentar el impuesto sobre la base de valores que conforman el acervo ideológico del gobierno.

La previsión de este principio implica una mayor protección jurídica del contribuyente respecto de situaciones que no encuadran en alguna de las garantías constitucionales. Además, guarda relación con la distribución de competencias tributarias entre los distintos entes políticos, habida cuenta de que esta puede implicar excesiva presión global sobre una misma capacidad contributiva, con la probable vulneración patrimonial y lesión del proceso productivo.

“La Capacidad Contributiva no se reduce a una simple apreciación económica del sujeto pasivo, sino que a veces también se conjugan fines extrafiscales, en la medida de la razonabilidad”. (Garcia Vizcaino, 2012)

El principio de Proporcionalidad se encuentra consagrado en el Art. 4 nuestra Constitución Nacional, cuando establece que las contribuciones deben imponerse equitativa y proporcionalmente a la población.

Este principio debe entenderse con armonía de con los principios de Equidad y el de Igualdad a la que se refiere el Art. 16.

El Principio de Igualdad, debe entenderse como el deber de las personas de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado respecto de sus capacidades contributivas o económicas. Es por ello que el principio de Proporcionalidad ha sido interpretado por la justicia como proporcionalidad en las respectivas capacidades contributivas. Al ser mayor las capacidades de quienes tienen mayores ingresos o patrimonios, las alícuotas progresivas satisfarían adecuadamente el criterio de proporcionalidad.

También se encuentra en el Art. 75 inc. 2): Corresponde al Congreso imponer contribuciones indirectas en concurrencia con las provincias, y directas por tiempo determinado, y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

Otra limitación insoslayable a la imposición de cargas públicas está dada por el denominado Principio de Territorialidad, el cual implica que el sujeto designado para cumplir con el deber de actuar como agente de recaudación debe estar sujeto a la potestad del que lo designa, en razón de actuar dentro de los límites territoriales en los que aquel ejerce su potestad o poder de coacción.

## **Límites a las facultades del Fisco**

### **Alcance de la obligación jurídico-tributaria**

Existe una relación entre las obligaciones tributarias de distinta naturaleza. Es decir, entre aquellas que están vinculadas estrictamente con el pago, que son las obligaciones sustanciales o materiales, y las obligaciones de hacer o no hacer o soportar, que son las obligaciones formales o administrativas.

Por lo tanto, menciona Jarach:

El Derecho Tributario Sustantivo o Material se encuentra dentro del Derecho Formal o Administrativo como conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos.

Sin embargo, aunque las relaciones entre ellos son la administración y los súbditos; estos pueden coincidir o no con los sujetos de las relaciones jurídicas del Derecho Sustantivo. En efecto, no son solo contribuyentes los sujetos al tributo, sino que

también hay otros sujetos que no resultaran contribuyentes y aun otros de los cuales la administración sabe de antemano que no son deudores ni coobligados al tributo. (Jarach, 1996)

Pero aclara que considera a la relación jurídica tributaria como *simple*, la cual abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero. En la cual a su lado existen otras relaciones completamente distintas, obligaciones accesorias que nacen por un hecho nuevo distinto al que es supuesto en la relación jurídico-tributaria propiamente dicha.

Contrariamente opina Giannini, la cual la reconoce como *compleja*, ya que abarca todos los aspectos de las obligaciones de dar, hacer, y de soportar. (Giannini, 1957)

Por su parte, Pugliese, expresa la existencia de obligaciones tributarias de carácter accesorio, en torno a la obligación principal, que es la del pago. Incorporando a todas las relaciones de carácter sustantivo.

Frente a estas diversas opiniones se puede concluir que estas obligaciones tributarias formales y deberes materiales no son autónomas, ya que los deberes formales que prevén las normas tributarias encuentran su razón de ser en la existencia, real o potencial, de un hecho imponible. Estos se diferencian del régimen sancionatorio en función al bien jurídico tutelado. Mientras que en derecho tributario sustantivo el bien jurídico tutelado es la recaudación fiscal, en el caso del derecho tributario formal es la Administración Tributaria.

Las obligaciones del derecho tributario sustantivo y las del derecho tributario material pueden caer en cabeza de un mismo sujeto o no, ya que es mas habitual que diversos sujetos deban cumplir con deberes formales en materia tributaria aun cuando su contenido no derive en una obligación de contenido patrimonial de la que sea responsable. Esto es lo que ocurre normalmente con los regímenes de información.

No obstante, el deber formal es accesorio de la obligación material, ya sea que se verifique en un mismo sujeto responsable o no. Estos deberes formales son anexos para la finalidad de recaudación que persigue el Estado.

Frente a esta tutela de recaudación, surgen diversos sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria, por lo que no solo se limita al sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (contribuyente). Estos son los **agentes de recaudación e información**.

## **Obligaciones formales**

Es importante definir las obligaciones formales a las que son sometidos los contribuyentes y demás responsables. Los agentes de retención y percepción son sometidos a llevar a cabo tareas impuestas por el Fisco, incluidas dentro del derecho tributario sustantivo.

Para se debe tener en claro a los sujetos a los que son dirigidos estos deberes. Giuliani Founrouge menciona que:

hay una vinculación entre el *sujeto pasivo del tributo* (o sea, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el *sujeto pasivo de la obligación tributaria* (esto es, la persona individual o colectiva que debe cumplir con la prestación fijada por ley); pero de esto no se deduce que, *necesariamente*, exista identidad entre ambos conceptos. (...) En ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a ser efectiva la prestación, a personas distintas al contribuyente y que, se suman a este o actúan paralelamente a el o también, pueden sustituirlo íntegramente. (Giuliani Fonrouge, 1997)

Héctor B. Villegas, quien destaca:

...son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga 'en lugar de'; c) responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que, al ser el

deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de ‘contribuyente’. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está al lado de. (Villegas, 2001, p. 227 y ss.)

Continuando la cita de Villegas,

al abordar el tema de los responsables solidarios, este jurista manifiesta que, si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (Fisco con contribuyente y Fisco con responsable solidario) son autónomos, pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido de que el Fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido de que, extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro)”. (Villegas, 2001, p. 231)

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción, expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, no pudiéndose a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja el contribuyente, será responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos. (Villegas, 2001, p. 235)

## **Sujetos responsables**

Los sujetos responsables son aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación. La finalidad de la creación de estos sujetos es asegurar la recaudación de tributos. Para ello, se traslada la obligación hacia terceras personas, distintas al deudor.

De acuerdo con la perspectiva de Dino Jarach: “La ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad, que pueden variar desde la responsabilidad solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la

verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y a la responsabilidad sustitutiva.” (Jarach, 1996)

La ley 11.683 en su afán de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria por la mayor cantidad de sujetos, declara que todos los responsables son obligados solidarios con los deudores.

“[Mas no ocurre así con] el agente de retención (...), ya que este cumple con el deber impuesto por la ley y efectúa la retención del impuesto, reemplaza íntegramente al deudor como sujeto pasivo y libera a este de la obligación: de tal modo que detrae los fondos en beneficio propio, sin ingresarlos al Fisco, este no puede formular reclamo alguno contra el deudor, pues quedo liberado.” (Giuliani Fonrouge, 1997)

Con respecto a los Agente de Retención, menciona Jarach, estos como los demás responsables por deuda ajena deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos que se hayan retenido. Además, este tiene responsabilidad personal y solidaria en el caso de no haber efectuado la retención, o de no haber ingresado los importes retenidos dentro de los quince (15) días de efectuada la retención. Este sujeto podrá eximirse de la responsabilidad si demostrara que los contribuyentes han pagado el impuesto en forma directa.

## **Los agentes recaudadores**

### **Características**

Como se ha mencionado anteriormente, la AFIP esta facultada para delegar tareas en cabeza de los contribuyentes y demás responsables.

La determinación de quienes serán responsables debe surgir de la propia ley, ya que solo esta puede crear obligaciones. Es por esto que el Art. 22 de la Ley 11.683 establece: *“La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción.”*

¿Cual seria la justificación jurídica para la designación de agentes de recaudación?

Desde la perspectiva de Osvaldo Soler:

“El Estado se encuentra facultado para exigir a los habitantes el cumplimiento de ciertas obligaciones, cargas o sacrificios que los ciudadanos están constreñidos a sufrir en beneficio de la comunidad, las que genéricamente reciben la denominación de carga pública”.

Basado en las disposiciones de los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional, continúa: “Para que la carga pública quede encuadrada dentro del marco constitucional debe reunir las siguientes características:

1. Legalidad: el servicio debe ser establecido por ley;
2. Igualdad: debe darse igual trato a quienes estén en iguales condiciones;
3. Temporalidad: la duración del servicio debe ser limitada;
4. Carácter cierto y determinado: las prestaciones personales deben tener un objeto específico y perfectamente determinado;
5. Justificación: solo pueden imponerse cuando razones de urgencia o interés público lo requieran.

Siendo corolarios o consecuencias del carácter de cargas públicas las siguientes:

- a) Impermutabilidad: la responsabilidad no puede ser transferida a un tercero; y
- b) Gratuidad: no necesariamente los servicios deben ser remunerados.

La relación jurídica que liga a los agentes de retención, percepción y de información con el Fisco es la derivada del establecimiento de una carga pública, siendo los agentes sujetos pasivos de una obligación de hacer, concretada en un resultado consistente en el ingreso de una suma dineraria al tesoro, en los dos primeros casos, y en

el suministro de información para que el organismo fiscal pueda cumplir acabadamente con sus funciones en el tercer caso”. (Soler, 2002)

De acuerdo con el trabajo presentado por Carlos Yatzkaier, Fernanda Carrasco y Jorge Vega, titulado “Los numerosos regímenes que obligan a los contribuyentes a actuar como agentes de recaudación o de información y la vulneración de garantías constitucionales por el accionar de los organismos fiscales” (Yatzkaier C., 2017), se analiza en la coyuntura actual cuales son las condiciones para el establecimiento de los agentes de recaudación genéricamente dicho y de información.

1. Legalidad: si bien es cierto que la obligación de imposición de la carga debe ser establecido por ley, en mayoría de los casos la misma habilita los regímenes en forma genérica, facultando al órgano de administración tributario para su establecimiento específico y para la nominación de agentes, lo cual pone alguna duda sobre si este mecanismo es suficiente para resguardar el principio de legalidad. Lo deseable sería que la propia ley indique qué y cuáles situaciones son pasibles para establecer regímenes de recaudación, con la prevención de que la nominación individual quede a cargo del Administrador Fiscal.

2. Igualdad: este principio generalmente 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.

3. Temporalidad: nunca se cumple, ya que, una vez que se designa a un agente, queda in eternum y, salvo situaciones de especial excepcionalidad, no se produce su baja.

4. Carácter cierto y determinado: este postulado es directamente ignorado por el Fisco y en ningún caso se exponen razones para su designación y menos aún las razones de fondo que fundan la necesidad de establecer la obligación de un determinado régimen.

5. Justificación: tampoco se justifican ni los regímenes ni las designaciones individuales.

El Fisco por razones económicas y financieras, se ve beneficiado por el adelantamiento del ingreso a sus arcas, ya que los mismos son depositados antes del vencimiento de la obligación tributaria. Mas aun en épocas inflacionarias, donde percibe los ingresos sin costo financiero, en detrimento del patrimonio de los contribuyentes, que ven disminuidos los ingresos por la pérdida del valor adquisitivo.

## **Responsabilidades de los agentes de recaudación**

Las responsabilidades de los agentes de retención y percepción surgen de la ley 11.683 en dos grados diferentes:

- Art. 6° inc f) Responsables del cumplimiento de la deuda ajena
  1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables:
- f) Los agentes de retención y los de percepción de los tributos.
  - Art. 8, inc c) y d) Responsables en forma personal y solidaria con los deudores
    - b) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener, una vez vencido el plazo de quince (15) días de la fecha en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han abonado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo señalado.

Asimismo, los agentes de retención son responsables por el tributo retenido que dejaron de ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la forma y plazo previstos por las leyes respectivas.

La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá fijar otros plazos generales de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.

d) Los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido, dejaron de ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas, si no acreditaren que los contribuyentes no percibidos han abonado el gravamen.

Los agentes de retención y de percepción son los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria a los que, no obstante ser ajenos al hecho imponible, el legislador les impone la obligación de ingresar el gravamen correspondiente a aquellos que realizan ese hecho y que generalmente se denominan contribuyentes.

La responsabilidad patrimonial de los agentes de retención y de percepción será distinta según que revistan el carácter de responsables solidarios o de sustitutos. En el primer caso, el acreedor podrá dirigirse indistintamente contra este tercero o contra el contribuyente luego de vencido el plazo para el pago del tributo y siempre, claro está, que no se le haya practicado la amputación retentiva o la percepción respectiva, en cuyo caso finaliza toda vinculación que pueda tener con el Fisco. Si, por el contrario, asumen la calidad de sustitutos, en tanto desplazan totalmente al contribuyente, son los únicos obligados y sólo ellos responden por la deuda tributaria, excepto en los supuestos de insolvencia.

Según Jarach, a diferencia de los sujetos enunciados en los incisos 1 a 6 del Art. 6 de la Ley de Procedimiento Tributario su responsabilidad es patrimonial y solidaria supeditada a que el deudor no regularice la obligación tributaria dentro de los quince (15) días de la intimación del Fisco, ya sea que se trate de una determinación de oficio o mera intimación. En el caso de los agentes de retención no es requisito para que nazca su responsabilidad personal y solidaria que la AFIP intime previamente el pago al contribuyente. Ello surge del inciso a) del artículo 8 de la ley procedimental, el que, a la vez que contempla genéricamente dicho requisito (denominado comúnmente "beneficio de excusión"), excluye del mismo a los agentes de retención y percepción de impuestos.

Así mismo, la Ley 27.430 para los sujetos enumerados en el Art. 8 inc a) incorporo un párrafo respecto de la demostración de la responsabilidad subjetiva, a través de la cual

los aquellos sujetos que puedan demostrar que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente.

Para los agentes de retención y percepción no se establece la misma causal de eximición de responsabilidad, sino que estos deben demostrar el cumplimiento por parte del contribuyente de la obligación tributaria.

Pero también es importante mencionar que el artículo ha sido modificado y aclara acerca de la responsabilidad solidaria que recae sobre el contribuyente para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo.

Es decir, que el Fisco puede exigir el ingreso del tributo tanto al contribuyente principal, como al responsable por deuda ajena.

## **Causas para eximirse de responsabilidad de actuar como Agente de Recaudación**

### **a) Previsión definida en las normas**

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8 de la ley 11.683 cuando, definiendo la responsabilidad solidaria de los agentes de retención, establece, en su inciso c), que aquellos que han omitido retener el impuesto son responsables en cuanto al tributo si "no acreditan que los contribuyentes han pagado el gravamen". Es decir, se establece la responsabilidad solidaria del agente de retención que está actuando como responsable por deuda ajena, si es que no puede demostrar que aquel que percibió la renta sobre la cual no se practicó la retención haya pagado el impuesto. Por lo tanto, la carga probatoria que excluye de la responsabilidad al responsable se encuentra en cabeza de los agentes.

Cabe destacar, que existe reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación que ha negado la liberación de la responsabilidad solidaria del agente de retención si el beneficiario no ha practicado la llamada "autorretención", aun cuando hubiese incluido la renta en la respectiva declaración jurada.

Este es uno de los temas que han generado controversias a lo largo del tiempo y sobre los cuales la letra de la ley no es clara. Fue la justicia la que en numerosos fallos tuvo que expedirse a fin de determinar la forma probatoria de esta condición.

## **Jurisprudencia**

### **Responsabilidad**

*Fallo: Cintafon S.R.L. – Corte Suprema de Justicia de la Nación 03/04/1986*

Se trata de un caso en el que baso en una determinación de oficio se había efectuado en el Impuesto a los Réditos por retenciones no realizadas sobre honorarios abonados en los períodos 1967, 1968 y 1969.

El Procurador Fiscal sostuvo sobre el fondo del asunto que los agentes de retención y los de percepción manejan, en cumplimiento de ese mandato legal, fondos que no les son propios sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes les han detraído el impuesto al efectuarles un pago o intervenir en un acto de tal naturaleza, o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien o servicio que comercian y que esta actividad reviste el carácter de intermediación en virtud de un mandato legal expreso, que los sujeta incluso a consecuencias de naturaleza patrimonial y penal en caso de incumplimiento o de cumplimiento defectuoso de sus deberes.

Continua “lo dispuesto por el art. 18, inc. B, de la ley 11.683 (t.o. 1960), en tanto establecía que el agente de retención sólo puede eximirse de responsabilidad respecto del gravamen que ha dejado de retener en tanto acredite que éste ha sido pagado por el contribuyente.

En efecto, no debe olvidarse que la reglamentación de la Ley de Impuesto a los Réditos vigente al momento de efectuarse los pagos (art. 47 del decreto 10.609/59 texto ordenado por decreto 4778/61) disponía: "En todos los casos en que un agente de retención, por error u omisión no haya retenido el impuesto, es obligación del contribuyente ingresar dentro de los 15 días hábiles contados desde la fecha del pago, el importe no retenido,

debiendo informar a la Dirección el nombre y el domicilio de la persona que abonó la renta.

Transcurrido ese plazo sin que el contribuyente haya ingresado el impuesto, será responsable del mismo el agente de retención, sin perjuicio de su derecho a reclamar del contribuyente las sumas que por ese concepto debe abonar.

Quedará a cargo del agente de retención la prueba de que el contribuyente ha cumplido con lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo".

Concluye, la responsabilidad respecto del gravamen que, salvo prueba acerca de su ingreso por el contribuyente, imponía el art. 18, inc. 3º), de la ley 11.683 (t. o. 1960), se encontraba referida al incumplimiento por parte de éste de la obligación de abonar la suma no retenida por quien correspondía.

Esa limitación temporal circunscribe de igual manera, el deber de los retentistas respecto del tributo no retenido, este responsable no podrá en general, probar el ingreso por parte del contribuyente de la retención omitida, sino tan sólo, como ha ocurrido respecto de algunos contribuyentes en el sub lite, la situación final de éste ante el fisco con lo que, interpretado el art. 18, inc. 3º), de la ley 11.683 (t.o. 1960) como lo pretende el organismo recaudador, este precepto exigiría una prueba en numerosos casos de producción imposible, lo que llevaría a pensar que ha existido inconsecuencia o falta de previsión por parte del legislador (Fallos: 297:142; 300:1080; entre otros).

La Corte, por su parte, se expidió considerando que el agente de retención no integra la relación jurídica sustancial, puesto que el hecho imponible se verifica con respecto al sujeto pasivo de la retención, a quien la ley lo atribuye en modo directo, por lo que la responsabilidad que al primero se le asigna ante el incumplimiento de los deberes fiscales que le incumben, no resulta susceptible de ser dispensada con fundamento en que la retención constituye un pago a cuenta del gravamen, cuya exigibilidad como tal cesa después de vencido el término para presentar la declaración jurada del período fiscal de que se trate.

## **Responsabilidad y omisión de actuar como Agente según art. 40 LIG**

*Fallo: Estancia El Cherque S.A.- Cámara Nac. Cont. Adm. Fed. Sala II 28/02/2013*

Se trata de una sociedad dedicada a la cría de ganado ovino, con la finalidad de producir lana, que tiene como principal gasto afectado a la actividad la de la esquila de las ovejas, lo que debe realizarse, según plantea la actora, indefectiblemente para la supervivencia de los animales.

Para ello, contrata a cuadrillas -denominadas “comparsas”- que aportan las máquinas y el personal necesario. Los importes abonados a esos proveedores fueron analizados por la Dirección en una verificación efectuada al contribuyente y no fueron cuestionados.

Se aclara, en el caso, que el Fisco no solamente verificó la procedencia de las facturas consignadas por la empresa, sino también el movimiento bancario de esta, las operaciones con los clientes y otros proveedores, y de toda esa verificación no surgió objeción alguna. No obstante ello, los funcionarios fiscales constataron que la empresa no había practicado la retención del impuesto a las ganancias por el pago de la factura de dichos proveedores. Ante esta circunstancia, la Dirección determinó de oficio la obligación del contribuyente aplicando la norma del artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias (LIG), que la habilita a negar el cómputo de aquellos gastos provenientes de conceptos que están sujetos a retención, en el caso en que el contribuyente no lo hiciese. Sobre el monto del impuesto calculado aplicó una multa por omisión

La Cámara desarrolla, en primer término, las normas previstas en la ley 11683, referidas a la responsabilidad de los agentes de retención, entrando luego a analizar la situación concreta de la causa hace hincapié en que el Tribunal Fiscal había dejado de lado el criterio del Fisco, bajo el único argumento cierto y concreto referido a la mecánica y condiciones de aplicación del artículo 40, considerando “por su sola opinión” que dicha vía resulta palmaria y desmedidamente más gravosa para el contribuyente en el contexto de los hechos analizados.

Posteriormente, cita la antigua sentencia de la Corte Suprema de Justicia en la causa “Cintafón SRL” del 3/4/1986, que dice: “...el agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso

del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas”.

El Tribunal de Alzada destaca finalmente que aquel contribuyente que omitió actuar como agente de retención y lograre demostrar que el beneficiario sujeto a retención ha ingresado por su cuenta las sumas no retenidas, ello lo liberaría de su responsabilidad como agente de retención, circunstancia que en esta causa no fue acreditada. Por ello, revoca la sentencia del Tribunal respecto al impuesto.

De acuerdo con el análisis efectuado por Horacio Ziccardi (Ziccardi), la sentencia utiliza en varios de sus considerandos las normas del artículo 8 de la ley 11683 y las del artículo 40 de la LIG, a continuación, sus respectivos textos:

a) El artículo 8, inciso c), de la ley procedimental establece que son responsables de las obligaciones fiscales los agentes de retención por el impuesto que omitieran retener si no lo ingresan a la AFIP dentro de los 15 días siguientes a aquel en que correspondía efectuar esa retención. A su vez, prevé que pueden liberarse de ese pago si acreditan que los beneficiarios han pagado directamente el gravamen no retenido.

Cabe aclarar que si el Fisco verifica que el beneficiario ha incluido en su DDJJ la renta sobre la que no se practicó la retención, ha liberado de la misma al pagador, aunque no en todos los casos, exigiendo solo los intereses resarcitorios por la mora en su pago.

b) Por su parte, el artículo 40 de la LIG dice: “Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por este”.

Podemos advertir que la norma del artículo 40 no contiene ninguna disposición que permita al contribuyente liberarse de la impugnación del gasto, en caso de que el beneficiario haya declarado la renta obtenida por la que el pagador no haya retenido el impuesto.

En el caso concreto de autos, surge de los antecedentes planteados que los verificadores fiscales han constatado que los proveedores incluyeron las operaciones en cuestión en sus registros contables, sin que se haya observado que los mismos no integraron sus DDJJ.

La sentencia de la Cámara cita el antecedente de la Corte en la causa “Cintafón SRL”, aunque la misma no tiene aplicación al caso que estamos comentando, porque en aquella lo único que se discutía era la aplicación del artículo 8, inciso c), de la ley 11683 [en aquel entonces, art. 19, inc. 3)] en los casos en que se detectaba la falta de retención, una vez vencido el plazo para presentar la DDJJ por parte del beneficiario de la renta.

Por ello, para el caso concreto de la sentencia analizada en que la Dirección no encontró objeción alguna a las registraciones contables y a la documentación respaldatoria que avalaban la determinación tributaria del contribuyente, la aplicación lisa y llana del artículo 40 resulta arbitraria, máxime teniendo en cuenta que el incumplimiento de practicar la retención tiene prevista expresamente la responsabilidad patrimonial del pagador en el artículo 8, inciso c), de la ley 11683 y la posibilidad de aplicar la multa conforme al artículo 45 de dicha ley.

### **Prueba: demostración de que el contribuyente ingreso el gravamen**

*Fallo: Buenos Aires Building Society SA de Ahorro y Préstamo para la Vivienda – TFN Sala D 28/07/1969*

Se trata de una sociedad a la cual se le intima el ingreso de sumas determinadas en concepto del gravamen a los réditos que no habría sido retenido sobre comisiones pagadas, sobre intereses abonados a ahorristas varios y sobre honorarios pagados a los escribanos. En el mismo pronunciamiento se aplicó también a la recurrente una multa equivalente al 20% del monto cuyo ingreso se le intimó.

El contribuyente apela la resolución de la DGI a TFN y respecto de las comisiones pagadas, la apelante admite no haber efectuado retenciones sobre las mismas, pero entiende que no corresponde que ahora se le intime el ingreso de las sumas correspondientes toda vez que, según dice, dichos pagos fueron incluidos por la beneficiaria en las declaraciones juradas presentadas en los años respectivos -1962 y 1963-, no obstante lo cual las mismas arrojaron quebrantos no debiendo, por ende, tributar gravamen alguno. De esta manera -continúa- ha quedado regularizada la situación fiscal referente a tales comisiones, lo que impediría exigir al agente pagador el ingreso

retroactivo de las retenciones que hubiera debido efectuar, porque ello importaría obligarlo a abonar un impuesto que se sabe no se adeuda.

Con relación a los honorarios pagados a los escribanos manifiesta la recurrente que no estaba obligada a practicar retenciones sobre los mismos, desde que ellos eran abonados directamente por los ahorristas que obtenían el crédito hipotecario sin que a la firma le cupiera actuar como intermediaria. Por lo que no corresponde exigir el ingreso de los montos no retenidos, desde que los escribanos incluyeron los honorarios en las declaraciones juradas respectivas e ingresaron el gravamen pertinente.

Respecto de las sumas no retenidas a uno de los escribanos, el contribuyente logra demostrar con prueba pericial que se encontraba acreditado que el gravamen correspondiente había sido satisfecho directamente por el beneficiario.

Por lo tanto, el Tribunal determino que no procede hacer lugar a la pretensión fiscal, atento lo establecido por el artículo 18, inciso 3) de la ley 11683, t.o. en 1968, según el cual el agente de retención queda liberado de su obligación si acredita que el contribuyente pagó el gravamen.

*Fallo: Apache S.A. s/ recurso de apelación de IVA” – TFN 29/05/2000*

Se trata de un caso en el cual el contribuyente interpone recurso de apelación contra la resolución de la Dirección General Impositiva, de fecha 31 de julio de 1998, en la cual se le determino de oficio la obligación fiscal de la actora en carácter de agente de retención y percepción de IVA – de acuerdo con las RG 3125 y 3337 – correspondiente a los periodos enero 1995 a mayo 1996. Se le intima impuesto, intereses y multa art. 45 ley 11.683.

El contribuyente expresa que tenía conocimiento que se encontraba en la nomina para actuar como agente de recaudación de acuerdo con las resoluciones anteriormente mencionadas, y que omitió actuar como agente en los periodos fiscalizados.

Pero a su vez, destaca que el ente recaudador no verifico si los contribuyentes habían incorporado en su declaración jurada e ingresado el gravamen, por lo que deberá en

instancia del Tribunal Fiscal de la Nación ofrecer todas las pruebas que permitan establecer la correcta determinación del gravamen y eximirse de la responsabilidad, sin perjuicio de que el Fisco tiene todas las atribuciones para arribar a la verdad material de los hechos.

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el ajuste considerando que la prueba aportada por el contribuyente fue insuficiente. La cuestión es un problema de hecho y prueba, pues al actor le compete acreditar -para exonerarse de responsabilidad frente al tributo- el cumplimiento de la obligación por parte de los sujetos pasivos, es decir los contribuyentes.

La parte actora se limitó a librar oficio a sus clientes y proveedores a fin de que presenten sus declaraciones juradas de I.V.A. por los periodos 1/95 a 6/96. Estableció que la demostración del pago del impuesto no retenido o percibido por la actora debe resultar de las propias declaraciones de los contribuyentes, en donde aparezca perfectamente determinado el pago efectuado, la persona que lo ha hecho y el importe respectivo. Por lo que ello no surgió de la documental aportada.

*Fallo: Isidoro Dellasanta y Cía. SCI – TFN Sala B 03/06/1976*

El agente de retención que pruebe que los titulares de los beneficios han ingresado el impuesto correspondiente, se libera de toda responsabilidad, a lo que debe agregarse que la demostración de tal circunstancia no puede sino emanar de las propias declaraciones juradas de los mismos, de donde surja perfectamente discriminado el pago efectuado y la persona que lo ha abonado, así como su monto, es decir, que contenga los elementos necesarios que permitan establecer la renta declarada que debió sufrir la retención.

*Fallo: Diacorb SA – TFN Sala A 16/10/1991*

Se interpone recurso de apelación contra las liquidaciones de la Dirección General Impositiva de fecha 17/03/1982 mediante las cuales se le liquida e intima a Diacorb SA por intereses resarcitorios y actualización como consecuencia de haber omitido efectuar retenciones del impuesto a las ganancias al efectuar pagos a los directores y síndicos de la sociedad.

La actora manifiesta que si las resoluciones se fundan en que no se practicó retenciones, es de señalar que la responsabilidad del agente de retención cesa cuando el verdadero contribuyente cumple con la obligación tributaria principal, razón por lo cual acreditará que los directores han incluido los honorarios en sus declaraciones juradas y "pagado el impuesto".

El Fisco Nacional contesta el recurso y considera que de ninguna manera hay una extinción de la responsabilidad del agente de retención ya que en la especie "no se cumplió con las retenciones debidas en el momento preciso, por ello son precedentes las resoluciones que se recurren.

El TFN considero que a los efectos de resolver la presente causa debe destacar que las liquidaciones de actualización a intereses que se recursen tienen su fundamento en el haber omitido la actora efectuar las retenciones del impuesto a las ganancias que le competían en su carácter de agente de retención, en los términos de las resoluciones generales 1936, 20345, 2049, 2067, 2247 y subsiguientes, tratándose pues de accesorios fundados en el incumplimiento de los deberes fiscales que le incumben en el carácter mencionado y previstos específicamente en los artículos 42, párrafo 1, y 116, inciso d) y 117 de la ley 11683, por tanto resulta evidente que lo intimado no es la retención que debió efectuarse sino los accesorios originados ante el incumplimiento de retener.

Surge del informe de inspección Fisco que no se reclamó el ingreso de las retenciones que corresponden aplicar a los directores.

De acuerdo con lo expuesto, cabe señalar que el artículo 18, inciso c) de la citada ley 11.683 determina a los agentes de retención como responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo en aquellos casos en que hubieran omitido retener, salvo que acrediten que los contribuyentes han pagado el gravamen y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de los deudores. Tal precepto fue interpretado por la jurisprudencia de este tribunal en el sentido que para liberarse de toda responsabilidad el agente de retención debe, no meramente alegar que el titular de la renta incluyó la retención en sus declaraciones juradas de manera global, sino demostrar, a partir de aquellas, que se ha efectuado el pago de la misma, qué persona lo ha abonado y el importe respectivo (conf. "Isidoro Dellasanta y Cía. SCF" - 3/6/1976

Por otra parte, tal solidaridad debe ser interpretada de acuerdo con las reglas generales que rigen en el derecho común, es decir que las estipula el Código Civil respecto de las obligaciones mancomunadas y solidarias. Así, el artículo 707 de dicho texto legal dispone que la novación, compensación o remisión de la deuda hecha por cualquiera de los acreedores y con cualquiera de los deudores extingue la obligación. Aquellos requisitos que requería la jurisprudencia al interpretar las normas que disponen la solidaridad entre los agentes de retención y los deudores del tributo, se encuentran cubiertos por las propias comprobaciones del Organismo Recaudador relativas a la inexistencia de impuesto a pagar por cada director de la sociedad, lo cual, en virtud de los principios precedentemente reseñados, libera al agente de retención de la actualización intimada, en un todo conforme resulta de los principios expuestos y la doctrina plenaria también citada.

El TFN se expidió revocando parcialmente las liquidaciones apeladas debiendo practicar la Dirección General Impositiva la liquidación de los importes confirmados de conformidad con las pautas señaladas en los considerandos precedentes.

### **Distingo en responsabilidad con autorretenciones**

*Fallo: Ritenere SA s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias – TFN 07/05/2004*

Se trata de un contribuyente que interpone recurso de apelación contra a la resolución de la AFIP - DGI de fecha 27 de diciembre de 2002, mediante la cual se aplica una multa por impuesto a las ganancias presuntamente omitido.

Manifiesta la actora que como resultado de la fiscalización que se le llevara a cabo, al verificarse las retenciones regidas por la resolución general 830/2000, se constató que por operaciones de ventas de servicios realizadas a la Caja de Seguros SA, la misma no había practicado las correspondientes retenciones, por lo que debió efectuar el ingreso de las sumas no retenidas, como lo dispone el artículo 37 de la resolución referida. Agrega que aceptó los ajustes y canceló la deuda con más los intereses, agregando que acompaña los comprobantes de compensación.

Concluye diciendo que el retraso en que ha incurrido no merece ser sancionado con una multa, ya que no se reúnen los elementos objetivo y subjetivo necesarios para configurar el tipo que se le imputa y que el mismo debe ser considerado como una figura del derecho civil

Que el artículo 37 de la resolución general (AFIP) 830/2000 establece que cuando se realicen pagos por los conceptos comprendidos en la citada resolución general y se omita efectuar la retención -entre otras situaciones-, el beneficiario deberá ingresar un importe equivalente a las sumas no retenidas, en las formas y condiciones previstas en el artículo 41, hasta las fechas que se indican en el artículo 2 de la resolución general (AFIP) 738 y sus modif., en función de la quincena en que se efectúa el pago.

Que en el caso de autos, no se está frente a un agente de retención, dado que es el propio beneficiario quien está obligado a ingresar el impuesto. Es claro que este sujeto (responsable por deuda propia) no encuadra en la figura del "agente de retención" (responsable por deuda ajena), habida cuenta que se trata de una obligación que debe afrontarse con dinero propio del contribuyente.

Tratándose de responsables por deuda propia incurso en la categoría del ilícito culposo definida por el artículo 45 de la ley de rito, debe destacarse que debe mediar la existencia de declaraciones juradas o informaciones inexactas (aspecto material).

El TFN concluye que si bien en el presente caso la recurrente no cumplió con el ingreso oportuno del impuesto que le correspondía tributar en orden a lo preceptuado por los artículos 37 de la resolución general (AFIP) 830 y 2 de la resolución general (AFIP) 738, respectivamente, lo cierto es que esta normativa analizada en conjunto, no instrumenta una declaración jurada a presentar por los contribuyentes beneficiarios obligados a ingresar su propio impuesto. Por lo tanto, revoca la sanción apelada

## **Requisitos: Sujeción a la existencia de deuda tributaria por parte del contribuyente**

*Fallo: Enry Colombo S.A. – Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala IV 23/10/1986*

El agente de retención es un responsable por deuda ajena, lo que importa un tipo de responsabilidad ligada o vinculada necesariamente a la deuda de otro que ha de seguir por ello su misma suerte.

En este sentido, la ley prevé como única dispensa del cumplimiento de su obligación, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas. Es que la responsabilidad solidaria por la deuda ajena tiene lugar cuando la ley, de modo expreso, coloca junto al contribuyente un nuevo responsable, quedando el sujeto activo facultado para exigir la total prestación tributaria a ambos conjuntamente o a cualquiera de ellos, conforme a los principios del derecho civil.

Por ende, no existe responsabilidad si no hay deuda alguna por impuesto, por haber sido éste ingresado con anterioridad, lo cual no excluye la existencia de una infracción formal, aspecto este no debatido en la especie.

## **Forma de exigencia por parte del Fisco**

*Fallo: AFJP Prorenta SA – Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala III 22/02/2008*

Se trata de una sociedad que alquiló tres pisos de un edificio de oficinas a una compañía de seguros de retiro. En oportunidad de abonar los respectivos alquileres, no retuvo el impuesto a las ganancias por considerar que la entidad receptora estaba exenta de la retención conforme a lo previsto en la resolución general 830.

Ante una verificación, el Fisco detectó la falta de retención, por lo que inspeccionó a la compañía de seguros de retiro, constatando que ésta había incorporado las respectivas rentas en su declaración jurada. Sobre la base de la información así obtenida, determinó la obligación de la pagadora respecto a los intereses por mora, calculados desde la fecha en que debió haber ingresado la retención hasta aquella en que la beneficiaria presentó la declaración jurada que incluía las rentas respectivas.

El agente de retención apeló la liquidación de intereses utilizando el recurso del artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11683, el que fue rechazado por el juez administrativo superior. Contra ese acto administrativo, apeló ante la Justicia Nacional. El juez de Primera Instancia confirmó la aplicación de esos intereses. Frente a ese decisorio, la actora ejerció el derecho de apelación ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, sosteniendo la improcedencia del reclamo de intereses en función de que no correspondía la respectiva retención, pero, además, alegando que los mismos debieron haberse determinado de oficio, por lo que planteó la nulidad de la liquidación.

El Tribunal de Alzada rechazó el recurso interpuesto, confirmando la sentencia apelada. Para así decidir entendió que analizando la normativa aplicable, debió haberse retenido el impuesto dado que la exención a la que aludía el agente de retención está dirigida a la compañía de seguros cuando los conceptos percibidos están vinculados con su actividad específica, característica que no reúne la locación de inmuebles.

Respecto al planteo de nulidad formulado por la actora porque no se había observado el procedimiento de determinación de oficio para liquidar los intereses, lo que le impidió utilizar la vía del Tribunal Fiscal, la Cámara sostuvo que ya existe reiterada jurisprudencia en cuanto a que a los fines de exigir el pago de los intereses resarcitorios no se requiere dictamen jurídico previo, ni la vista al contribuyente, no obstante lo cual aclaró que contra esas liquidaciones de intereses nada impide recurrir, para su impugnación, a la vía del Tribunal Fiscal en cuanto se discuta la procedencia misma de la obligación tributaria por la que el Fisco le imputa responsabilidad como agente de retención.

## **b) Vías recursivas para presentarse ante la Justicia**

Las ventajas que la “colaboración” impuesta a los agentes de recaudación representan para el Estado se traducen en inconvenientes para los obligados a actuar, no solo porque se los coloca en la necesidad de asignar sus propios recursos a la recaudación de los tributos, sino también por las eventuales sanciones en que pueden incurrir por incumplimientos formales u omisiones en la actuación, amén de que, de no efectuar la recaudación exigida, deben responder solidariamente con el contribuyente.

Ello constituye una auténtica carga pública, caracterización que fue dada por supuesta por el propio Fisco provincial.

El Estado, “para el cometido de sus finalidades específicas, se encuentra facultado para exigir a los habitantes el cumplimiento de ciertas obligaciones, de ciertas cargas o sacrificios que los individuos están constreñidos a sufrir en beneficio de la comunidad y que, en cierto modo genérico, vienen a ser la contraprestación individual por los servicios recibidos de la comunidad”; tales obligaciones se denominan, genéricamente, “cargas públicas” (que incluye a los impuestos y a los servicios personales, también llamados cargas públicas en sentido estricto y cuya prestación consiste generalmente en una actividad del individuo, esto es, en obligaciones de hacer).

No obstante, esta potestad reconocida al Estado de instituir ciertas cargas u obligaciones en cabeza de los particulares debe ser empleada de manera razonable y proporcionada.

En esta línea, parece incuestionable la potestad de la Provincia demandada de instrumentar mecanismos para la recaudación de un impuesto que, como el de ingresos brutos, cae bajo su órbita. Empero, las herramientas recaudatorias de las que se valga deben necesariamente respetar los estándares constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad, de manera de no superar, con las obligaciones impuestas a través de aquellas, el límite del sacrificio exigible a los particulares en virtud del deber genérico de colaboración con el Estado.

### **Declaración de inconstitucionalidad por exceder los límites territoriales a la obligación de actuar como Agente de Recaudación**

*Fallo: “Banco CMF SA c/Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad” 03/02/2014 - Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Tucumán, Sala II.*

La entidad financiera Banco CMF promovió demanda contra la Provincia de Tucumán, a fin de que se declarara la inconstitucionalidad del decreto 301/2003 y de la resolución general 80/2003, texto según resolución general 51/2004, de la Provincia de Tucumán, mediante las cuales se estableció un régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones en cuentas abiertas en entidades regidas por la ley 21526.

El contribuyente alegó que las citadas normas resultaban ser violatorias de los artículos 3 y 22 de la Constitución Provincial y de los artículos 1, 17 y 19 de la Constitución

Nacional, por cuanto lo obligaban a actuar como agente de recaudación, pese a no estar domiciliado en la jurisdicción provincial.

La Cámara declaró la inconstitucionalidad del artículo 3 de la resolución general 80/2003. Por decreto 301/2003 del 21/2/2003 (BO: 10/3/2003), el Poder Ejecutivo provincial facultó “a la Dirección General de Rentas (DGR) a implementar un régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos que se aplicará sobre los importes que sean acreditados en todas las cuentas cualquiera sea su naturaleza y/o especie, abiertas en las entidades financieras regidas por la ley 21526 a aquellos titulares de las mismas que revistan la calidad de contribuyentes del citado tributo” (art. 1).

Asimismo, en el artículo 2, estableció: “Asumirán el carácter de agentes de recaudación del presente régimen las entidades regidas por la ley 21526 de entidades financieras y sus modificatorias”.

En tal marco, mediante resolución general 80/2003, la DGR estableció “un régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, para quienes revistan o asuman la calidad de contribuyentes de la Provincia de Tucumán -inscriptos o no-, que será aplicable sobre los importes en pesos y dólares estadounidenses, que sean acreditados en todas las cuentas, cualquiera sea su naturaleza y/o especie, abiertas en las entidades financieras a las que se hace referencia en el artículo 3 de la presente” (art. 1, texto según RG 51/2004).

La Cámara determino: *“Considerando que el Banco CMF no tiene asiento territorial en la Provincia de Tucumán, la Cámara entiende que la apreciación de la relación de proporcionalidad que incide en el peso de la carga pública tiene alguna correlatividad con el territorio y la distancia.*

*Cuando el particular en cuestión no es un vecino que conviva en la ciudad, no está radicado en la plaza, no abre ningún local, no fija ninguna instalación, no realiza por sí mismo ningún hecho imponible local en su actividad ordinaria, resulta igualmente claro también que el nexo de proporcionalidad se difumina, tiene sustento más distante, y está desprovisto de puntos comunes de apoyo objetivo y tangible.*

*Siendo así, se aprecia a todas luces desproporcionado que el banco actor deba soportar el gravamen que comporta la carga pública en cuestión. Si las cargas públicas encuentran su explicación en el deber general de colaboración, como una suerte de ‘contraprestación individual’ por los servicios recibidos de la sociedad, encomendar a un banco de extraña jurisdicción la gravosa tarea de actuar como agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos evidencia una clara desproporción. Representa un sacrificio que rebasa el límite exigible, superior al gravamen ordinario de la carga*

*pública, que -por lo demás- tiene indisimulables visos de permanencia continua, puesto que no se prevé que las obligaciones impuestas en virtud del régimen recaudatorio diseñado puedan discontinuarse en el futuro.”*

Por otra parte, cabe afirmar que la desproporcionada y gravosa carga impuesta -de manera permanente- sobre el Banco CMF reconoce un agravante en el hecho de que fue establecida mediante una simple resolución general del Director General de Rentas de la Provincia o, en el mejor de los casos, por un decreto del Poder Ejecutivo provincial.”

La Cámara advierte “que la Constitución Nacional establece que ‘ningún servicio personal es exigible sino en virtud de ley’ ” (art. 17) y que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley” (art. 19), sentando así, como principio constitucional, que los servicios personales gratuitos y forzosos deben necesariamente ser establecidos por ley, esto es, por un acto emanado del Poder Legislativo en el que se encuentra resumida la “voluntad popular”.

### **Principio de las cargas probatorias dinámicas en el proceso contencioso tributario**

Frente a una impugnación o falta de presentación de una declaración jurada, se debe llevar a cabo un proceso de determinación de oficio que inicia con la corrida de la vista, ya sea en ámbito de la jurisdicción nacional como local, y es allí donde el contribuyente carga con la obligación de probar que lo declarado es exacto.

Por lo tanto, que la carga de la prueba recaiga sobre el contribuyente implica que las consecuencias de la falta de prueba también recaen sobre el mismo.

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, sancionado en agosto de 2015, recepta en su art. 1735, el principio de las cargas probatorias dinámicas en contraposición de las estáticas o rígidas que aun son contempladas por el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y los Códigos Procesales Provinciales, en los cuales quien alega un hecho controvertido es sobre quien recaerá la carga de la prueba.

En cambio, según este principio, en determinados supuestos el onus probandi recae sobre ambas partes, en especial sobre aquella que está en mejores condiciones para producir la prueba, ya sea por su experiencia, técnica o profesión o por la mayor facilidad de acceso a la misma, sea por obrar en su poder o por detentar facultades para requerirla, más allá del carácter de actor o demandado en el juicio,

extremo este que la parte interesada en este excepcional desplazamiento de la carga probatoria sí deberá justificar.

Aun sin que haya una norma expresa, anterior al 2015, los jueces comenzaron a aplicar el principio de las cargas probatorias dinámicas aun en procesos contenciosos tributarios, con el objeto de flexibilizar las reglas procesales en aras siempre de dar cumplimiento al principio de la verdad jurídica objetiva y, con ello, de dictar sentencias más justas.

Al encontrarnos a frente a una Administración Tributaria que cuenta con mayor calidad y cantidad de información, producto de las actualizaciones a nivel tecnológico, mayores mecanismos de procesamiento y obtención de información y de presentación de declaraciones juradas, resulta de particular interés el análisis de este principio.

La información con la que cuenta el Fisco puede ser de vital importancia como medio de prueba para contribuyentes, cuyas declaraciones juradas han sido objetadas en proceso contencioso tributario o a su vez, de hechos imponderables en los cuales ha intervenido un tercero, sobre el cual se pueda tener un especial interés en obtener la información que no obra en su poder o no tiene facultades para requerirla.

## **Sanciones**

Los regímenes de recaudación tienen diferentes matices. Mientras en el impuesto a las ganancias todos los contribuyentes sean agentes naturales de retención, las consecuencias son de una gravedad inusitada, tal como recientemente surge del fallo de la CSJN (San Juan c/DGI, 2015), en el que se sancionó a una empresa impugnando el gasto dentro del balance fiscal por no haber actuado como agente de retención del impuesto a las ganancias, lo que está avalado por lo dispuesto en el artículo 40 de la LIG, convirtiéndose en una sanción mayúscula en relación con la falta cometida y rayana en la vulneración de principios de rango constitucional como el principio de non bis in idem, consagrado por el Pacto de San José de Costa Rica, atento a que además se aplicarían simultáneamente las penalidades propias del Régimen de Agente de Retención. Lo más grave es que estas faltas y sanciones son generalizadas y no propias de agentes expresamente designados.

Otro ejemplo surge de un fallo de la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelaciones de Buenos Aires (Sfilio Alfredo, 01 ) en la causa “Sfilio”, y en igual sentido (Redes Excon S.A., 2013) en la causa “Redes Exon SA”, en las que se penaliza como defraudación el ingreso tardío de percepciones realizadas con una demora de algunos días (entre 2 y 10 días) posteriores a la fecha de vencimiento, aun teniendo en cuenta que el ingreso se realizó en forma espontánea por parte del contribuyente, con los intereses y recargos correspondientes. En estos casos se tomaron como atenuantes el poco tiempo transcurrido, el ingreso voluntario, pero la tenencia en poder del agente de importes de terceros percibidos fuera de la fecha de vencimiento se considera como defraudación.

Con los ejemplos precedentes observamos que la carga pública con la que fueron designados los agentes les provoca a los mismos, por faltas producidas en forma voluntaria o involuntaria de demora en el ingreso de los importes de los sujetos, un daño patrimonial importante (multa por defraudación) y un antecedente negativo que puede influir además en forma perjudicial ante cualquier otra eventualidad. El Fisco actúa con un rigor especial para la penalización de la actuación de un agente que ha sido designado sin su voluntad o consentimiento.

### **Principio de recaudación: Consecuencia de la acumulación de saldos a favor**

La actividad del legislador consiste en conciliar los principios de capacidad contributiva y de reserva de ley. Vale la pena resaltar que el principio de legalidad o de reserva de ley no es solo una expresión jurídica formal de tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. Asimismo, la capacidad contributiva es un concepto de contenido económico, que representa la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la misma viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica), que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y ajustados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible. (Oleoducto Trasandino (Argentina) S.A. c/EN-AFIP-DGI-L. 11.683, Art.82s/DGI, 2015)

Entre la capacidad contributiva teórica y el hecho imponible del respectivo tributo definido por el legislador puede y generalmente suelen haber diferencias. Los avances constantes en la tecnología, el proceso de globalización y la creación de nuevas figuras y modalidades de operación entre agentes económicos, provocan que las definiciones plasmadas en las normas resulten desactualizadas o incompletas, las cuales el legislador no ha previsto y muchas de ellas se presentan en la actualidad generando vacíos legales.

El Estado tiene el derecho de imponer tributos y debe hacerlo a través de la ley. Una vez que la misma está sancionada no debería recaudar ni más ni menos que lo allí previsto.

A pesar de que el legislador debe velar cuidadosamente con el cumplimiento de estos dos principios para la instauración de un tributo, actualmente se desarrolla una nueva realidad que es el principio de recaudación. (Schindel, 2015)

Las administraciones fiscales establecen confusas normas que ponen en cabeza de terceros, generalmente empresas de mayor envergadura y con mejor organización administrativa, la obligación de retener a proveedores o de percibir de clientes importes que se transforman en pagos a cuenta que, sin el amparo de un mecanismo ágil para evitar excesos de pagos de reintegro de los excedentes, pueden generar una recaudación que supera notablemente la determinación del hecho imponible sustantivo.

Un ejemplo de esto, son los organismos recaudadores provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que comenzaron a establecer regímenes de retenciones y percepciones con la finalidad de asegurarse el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Estas obligaciones, las cuales deberían representar pagos a cuenta de los contribuyentes, a veces se producen sobre la base de una remota e hipotética capacidad contributiva de una operación aislada, en muchos casos alejada del hecho imponible sustantivo y hasta que sin que éste exista o aun habiéndose generado, su magnitud sustantiva es inferior a tales pagos a cuenta.

Dicha delegación impropia de las facultades recaudatorias sobre hechos imposables hipotéticos o conjeturales, la carga administrativa para los sujetos obligados a cumplir con las referidas obligaciones, las dificultades para obtener certificados de no retención o percepción o el reintegro de las sumas abonadas en exceso, son el reflejo de este nuevo principio de tributación conocido como principio de la recaudación, que ha generado tensión entre los principios de legalidad y capacidad contributiva.

De esta manera se pone de manifiesto que el objetivo actual del administrador tributario es indagar dónde puede haber fácil recaudación para de ese modo imponer la

obligación adjetiva a cargo de un tercero, quien debe soportar esta mayor carga administrativa sin retribución alguna o por la módica compensación indirecta de poder disponer de los fondos por unos pocos días y, en muchos casos, sin siquiera tener agencia o sucursal en la respectiva jurisdicción.

Cabe señalar que a pesar que estos regímenes en forma razonable, simplificarían las tareas de del organismo además de anticipar la recaudación, su implementación en forma abusiva conduce a situaciones de inequidad, como son los desmedidos saldos a favor generados a los contribuyentes.

Asimismo, hay que considerar que los menores costos que en el sector público genera la utilización de estos regímenes, se traducirán en una mayor carga para el sector privado, que no es retribuido por el trabajo que efectúa para el Estado, excepto por el beneficio financiero que le generan los fondos retenidos o percibidos hasta que son pagos a los fiscos.

Por otro lado, el contribuyente o responsable se encuentra con retenciones o percepciones sobre tributos que no adeuda o practicadas a favor de los fiscos de jurisdicciones en las que no generó ningún hecho imponible y que para evitarlas recuperar los fondos indebidamente ingresados a las arcas fiscales, se suele efectuar trámites que resultan costosos, engorrosos y lentos, y en algunos casos se desiste del intento de recuperación de tales sumas ingresadas indebidamente.

## **Consenso Fiscal**

En relación al pacto fiscal, cabe mencionar que el ministro de Hacienda, Nicolás Dujovne, presentó el 31 de octubre de 2017 un amplio proyecto de la Reforma Tributaria y señaló que el gobierno pretende trabajar conjuntamente con los gobiernos provinciales para alcanzar acuerdos que impulsen la reducción gradual de las alícuotas de los Impuestos sobre Ingresos Brutos y de Sellos, con especial énfasis en aquellos que recaen sobre las actividades primarias, industriales e intermedias, llegando también los beneficios al comercio y a los servicios. El objetivo de la propuesta es eliminar las aduanas interiores y la revisión de los objetos de imposición, para lo cual se requería el consenso de todas las provincias.

Jurisdicción	Imposición	Promedio global	Promedio Latam	Argentina antes	Argentina reforma
Provincial	Ingresos brutos	-4	-4	0 – 8%	en promedio, a la mitad 0 – 4%

Reducción promedio del 24%.

Fuente: Ministerio de Hacienda y otras públicas y privadas.

Con posterioridad, el presidente de la Nación junto con los gobernadores de las provincias-excepto San Luis- y el jefe de gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires han firmado el 16 de noviembre de 2017 el “Consenso Fiscal”.

A través de la Ley (nacional) 27.429 [BO: 2/1/2018] se aprobó el Consenso Fiscal, por medio de ella se establece que el mismo solo producirá efectos respecto a las jurisdicciones que lo aprueben en sus legislaturas y a partir de esa fecha. Así también, se encuentra abierto para aquellas jurisdicciones que no se han adherido.

Las jurisdicciones que han cumplido con este requisito:

Jurisdicción	Normativa
Buenos Aires	<a href="#">Ley (Bs. As.) 15017 [BO (Bs. As.): 24/1/2018]</a>
Ciudad de Buenos Aires	<a href="#">R. (Legislatura Bs. As. cdad.) 441/2017 [BO (Bs. As. cdad.): 8/1/2018]</a>
Catamarca	<a href="#">Ley (Catamarca) 5532 [BO (Catamarca): 29/12/2017]</a>
Chaco	<a href="#">Ley (Chaco) B-2745 [BO (Chaco): 22/12/2017]</a>
Chubut	<a href="#">Ley (Chubut) XXIV-79 [BO (Chubut): 9/3/2018]</a>
Córdoba	<a href="#">Ley (Cba.) 10510 [BO (Cba.): 26/12/2017]</a>
Corrientes	<a href="#">Ley (Corrientes) 6434 [BO (Corrientes): 14/2/2018]</a>
Entre Ríos	<a href="#">Ley (E. Ríos) 10557 [BO (E. Ríos): 4/1/2018]</a>
Formosa	<a href="#">Ley (Formosa) 1659 [BO (Formosa): 3/1/2018]</a>
Jujuy	<a href="#">Ley (Jujuy) 6062 [BO (Jujuy): 26/2/2018]</a>
La Rioja	<a href="#">Ley (La Rioja) 10056 [BO (La Rioja): 30/1/2018]</a>
Mendoza	<a href="#">Ley (Mendoza) 9045 [BO (Mendoza): 16/2/2018]</a>
Misiones	<a href="#">Ley (Misiones) XXI-67 [BO (Misiones): 20/12/2017]</a>
Neuquén	<a href="#">Ley (Neuquén) 3090 [BO (Neuquén): 29/12/2017]</a>
Río Negro	<a href="#">Ley (Río Negro) 5262 [BO (Río Negro): 1/1/2018]</a>

Salta	<a href="#">Ley (Salta) 8064 [BO (Salta): 14/12/2017]</a>
Santa Cruz	<a href="#">Ley (Santa Cruz) 3570 [BO (Santa Cruz): 3/1/2018]</a>
Santa Fe	<a href="#">Ley (Santa Fe) 13748 [BO (Santa Fe): 19/2/2018]</a>
Santiago del Estero	<a href="#">Ley (Sgo. del Estero) 7249 [BO (Sgo. del Estero): 23/2/2018]</a>
Tucumán	<a href="#">Ley (Tucumán) 9070 [BO (Tucumán): 26/12/2017]</a>

Cabe mencionar, que todos los compromisos asumidos en el Consenso Fiscal aprobado deberán cumplirse antes del 31 de diciembre de 2019, salvo que se estipule otro plazo para su cumplimiento.

El compromiso asumido de los diferentes niveles de gobierno se orientó en implementar políticas tributarias destinadas a promover la inversión y el empleo privado, con la finalidad de alivianar la carga tributaria de aquellos impuestos que generan efectos distorsivos sobre la actividad económica, estableciendo diferentes niveles de imposición de acuerdo con el desarrollo competitivo de las actividades económicas y la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Dentro de los principales aspectos del Consenso Fiscal, puede señalarse que las provincias junto con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se comprometen respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, entre otras, eliminar las alícuotas diferenciales aplicadas a contribuyentes que no tengan establecimientos radicados en la provincia; a establecer las alícuotas y exenciones que no superen lo determinado de acuerdo al Anexo I del Consenso; adecuar los regímenes de retención y percepción de acuerdo a la potestad tributaria de cada una de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y un mecanismo de devolución automática de los saldos a favor de los contribuyentes generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los seis meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente.

Asimismo, cabe mencionar que las provincias concuerdan que sería necesario desgravar inmediatamente los ingresos provenientes de las actividades de exportaciones de bienes, con algunas excepciones vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios.

Pareciera que estamos próximos a una decisión alineada con el sistema tributario nacional en su conjunto, eliminando unas de las controversias emergentes contra la

Provincia de Misiones, que lleva ya muchos años y, de hecho, es la única jurisdicción del país que grava las exportaciones de bienes en el referido impuesto. Por consiguiente, se quebranta el principio de derecho internacional que dispone “la tributación en el país de destino”, siendo el único fin perseguido el recaudatorio.

De esta forma, se prevé evitar la generación de constantes saldos a favor que tornan más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente en contraposición de los contribuyentes locales.

## Conclusiones

Los regímenes de recaudación, tanto de percepción como retención, se han incrementado significativamente, no solo por los amplios supuestos que son alcanzados sino también por los montos mínimos sujetos a retención que no han sido actualizados por la Administración y genera que incremente la cantidad de agentes.

Los sistemas recaudatorios de nuestro país han recurrido, con el pasar de los años crecientemente, a la participación de los particulares en la gestión fiscal, a través de los agentes de retención y percepción, no solo para el adelantamiento de ingresos en sus arcas fiscales sino para la exigencia de responsables solidarios del pago.

Por lo cual la ventaja financiera que representa para el Fisco que implica que sean mayores las cantidades de operaciones sobre la cuales obtiene ingresos se traduce, paralelamente, en recarga de tareas administrativas a los sujetos que se ven obligados, los cuales deben implementar mayores sistemas de administración y control, atento a las sanciones que pueden llegar a padecer por el incumplimiento formal o falta de actuación como tal.

Estos nuevos responsables deben soportar con su propio costo operativo, sin ser retribuidos por el Estado de las tareas realizadas, por el simple hecho que este en uso de sus facultades es quien decide asignar estas tareas adicionales y penalidades correspondientes, debiendo los contribuyentes estar sujetos a las disposiciones normativas.

La creación de estos regímenes dentro de las cargas publicas debe ser establecido por ley. La Constitución Nacional, quien debe fijar los limites al Estado frente a los individuos, se refiere en los artículos 16, 17 y 19 que deben estar establecidos por ley. Es decir, debe surgir de un acto emanado por el Poder Legislativo.

Por lo tanto, si la obligación tributaria se haya sujeta al principio de legalidad, no hay motivo para excluirla de ese condicionamiento constitucional a los regímenes de retención establecidos por decretos de la Administración Tributaria, no solo porque involucre verdaderas prestaciones patrimoniales, sino porque la responsabilidad tributaria requiere del amparo irrestricto del principio de legalidad.

Se trata de la delegación de facultades a nivel administrativo con la finalidad de regular con carácter general y obligatorio tópicos propios del ámbito del derecho tributario administrativo o formal, o sea, los diversos procedimientos administrativos encaminados a la efectiva adquisición de la prestación tributaria por parte de la administración. (Banco Rio de la Plata c/Cordoba y Direccion Gral. de Rentas, 2011)

Señalan Lorenzo y otros: “A efectos de liberarse de responsabilidad, la única dispensa que se les admite a los agentes de retención es la acreditación de que el contribuyente ha ingresado las sumas respectivas (o también, a nuestro criterio, que la declaración jurada presentada por este no arrojó saldo a pagar), circunstancia que fue reafirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo ‘Cintafón SRL’, del 3/4/1986.” (Lorenzo, 2005)

De acuerdo con el texto de ley 11.683, respecto de la responsabilidad de los agentes de retención, el mismo se mantuvo sin modificaciones a lo largo de los años, la controversia radica en que es el propio agente en que debe demostrar que el contribuyente ha pagado el impuesto con la autoretención o si demuestra que lo ha incorporado en la Declaración Jurada.

Con el correr de los años y creciente volumen de información que tienen los sujetos, el cumplimiento de esta condición excluyente, se ha vuelto mas compleja de demostrar frente al Fisco, por lo que se requiere la apelación a un órgano judicial para la producción de una pericia contable, aunque la valoración de la prueba dependerá del juez designado.

Sera necesaria la presentación de toda la prueba documental y el requerimiento al contribuyente directo el cual deberá abrir su contabilidad y permitir el acceso al agente.

Si la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la falta de percepción o retención, esta no debería dejar de lado del Agente recaudación al contribuyente, siendo que ambos son responsables solidarios por el ingreso de la obligación tributaria, siéndolo aquel por deuda ajena y no propia, como el contribuyente.

En muchas oportunidades el acceso a los registros contables y la información tributaria del contribuyente se convierte en una difícil tarea, producto de la razonable y

lógica resistencia por considerarla información sensible que, por diversas razones, incluso comerciales, no debe ser proporcionada a otra empresa.

El fisco pese a tener las herramientas para hacerlo, sistemáticamente se niega a efectuar dicha constatación invirtiendo la carga de la prueba exclusivamente sobre el Agente recaudador.

Fue la justicia tucumana la que puso en evidencia ello, a través del fallo “Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación”<sup>1</sup> en la cual deja un mensaje claro al Fisco que al existir el instituto de “solidaridad”, el acreedor tiene el derecho de exigir el tributo a cualquiera de los deudores solidarios (en materia de tributación local, no existe preeminencia de uno sobre otro como si rige en la ley 11.683). El Fisco debió hacer participar en el proceso de determinación de oficio a todos los sujetos que mantengan la posición pasiva en dicha relación de solidaridad.

Pese a encontrarse en una posición privilegiada ante el contribuyente y al responsable, debe agotar todas las medidas necesarias a fin de definir si el extremo exigido por la ley para liberar al segundo de su obligación de pago, se ha verificado, respetando el principio de las cargas probatorias dinámicas.

En los casos de no haber ingresado la retención al Fisco, la demostración ya no dependerá de que el contribuyente demuestre haber incorporado el importe en su declaración jurada, ya que, si recibió el certificado de retención y lo incorporo, la demostración solo dependerá del agente si ha pagado el impuesto o no.

Es importante recordar lo dispuesto por la ley 11.683, en su artículo 17, prevé las normas sobre el procedimiento de determinación de oficio, estableciendo en su cuarto párrafo que "el procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en que se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8".

Por lo cual es importante que el agente de retención haga cumplir la exigencia de que el Fisco debe determinar de oficio la obligación cuando le imputa la no retención del impuesto, pero aun cuando no lo haga, el resultado de esa impugnación puede discutirse

---

<sup>1</sup> Corte Suprema de Justicia, Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, sentencia del 14/03/2014

ante la vía recursiva ante el Tribunal Fiscal de la Nación, siempre que se discuta la procedencia misma de la obligación tributaria por la que el Fisco le imputa responsabilidad.

Las necesidades recaudatorias que se evidencian en los tres niveles de gobierno no deben ir mas allá de los principios constitucionales, como límites a sus potestades tributarias.

Las delegaciones que el Fisco impone a los Agentes recaudadores no debe reemplazar su tarea de fiscalización, sino que esta carga pública debe ser razonable y proporcional.

Debería plantearse la inconstitucionalidad frente a pagos a cuenta de los contribuyentes que, a veces se producen sobre la base de una remota e hipotética capacidad contributiva de una operación aislada, en muchos casos alejada del hecho imponible sustantivo y hasta que sin que éste exista o aun habiéndose generado, su magnitud sustantiva inferior a tales pagos a cuenta, generándose la acumulación de saldos a favor y situaciones en las cuales sus formas de atenuación que pretenden implementar los Fiscos resultar costosos, engorrosos y lentos, y en algunos casos se desiste del intento de recuperación de tales sumas ingresadas indebidamente.

En búsqueda de un mayor cumplimiento de las exigencias del Fisco, el Consenso Fiscal celebrado en 2017, denotó su preocupación y estableció dentro de las pautas que se obligan a asumir la Nación y las provincias firmantes:

*e) 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.*

*f) 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 también el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para dicha devolución.*

Si bien es notorio el interés por las autoridades fiscales, al momento, ya habiendo transcurrido 1 año de su vigencia, se advierte que no se encuentran definidos procedimientos por las jurisdicciones para el accionar frente a la atenuación de los regímenes de recaudación como de devolución de los saldos a favor, dejando en manos de la justicia la regulación de estos excesos.

Nos encontramos actualmente transitando por la era digital, en donde las múltiples, permanentes y profundas transformaciones se observan en la materia tributaria en los últimos años. La aplicación de estas nuevas tecnologías en la Administración Tributaria, lo cual se viene implementando con el transcurso del tiempo, produce cambios significativos a nivel operativo y la fiscalización y verificación mas consolidada y automatizada.

De mantenerse por esta línea, se daría lugar a que en un futuro no muy lejano se evite el dispendio de tiempo de administración y administrados respecto de calidad y cantidad de información que ya la propia Administración tendrá acceso de manera instantánea y la información que se encontrara validada, posibilitando el cruzamiento y controles.

A su vez, realizar un análisis profundo de las normas tributarias, tanto de procedimiento como sustantivas, para determinar su alcance frente a cada caso concreto. Es imprescindible que para la búsqueda de alivianar la carga soportada por los Agentes derive de la educación tributaria para todo el universo de contribuyentes, lo cual permita un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales y la reducción de los regímenes de recaudación.

## Referencias bibliográficas

- Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas Publicas, Derecho Financiero y Tributario* (7ma edicion ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Celdeiro, E. C. (2006). *Procedimiento Fiscal, Coleccion de Impuestos Comentados, Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Errepar.
- Garcia Vizcaino, C. (2012). *Derecho Tributario* (6ta edicion ed., Vol. I). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1997). *Derecho Financiero* (6ta edicion ed., Vol. I). Buenos Aires: Depalma.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Publicas y Derecho Tributario* (2da edicion ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Soler, O. (2002). *Derecho Tributario, Economico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal*. Buenos Aires: La Ley.
- Yatzkaier C., C. F. (2017). *Los numerosos regimenes que obligan a los contribuyentes a actuar como agentes de recaudacion o de informacion y la vulneracion de garantias constitucionales por el accionar de los organismos fiscales*. Buenos Aires: Errepar - Doctrina Tributaria.
- Lorenzo, A. B. (2005). *Tratado del Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Errepar.
- Schindel, A. (2015). Supremacia del Principio de Recaudacion. *Periodico Economico Tributario* (4), 4.

## Jurisprudencia

“Banco Rio de la Plata c/Provincia de Córdoba y Dirección Gral. de Rentas – acción de inconstitucionalidad”

"Hochtief Construcciones SA y otros" - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 5/4/1995 - Imp. - T. LIII-B - pág. 2133

"Cintafón SRL"- CSJN - 3/4/1986 - DTE - T. V - pág. 465

"Apache SA" - TFN - Sala A - 29/5/2000

"Ritenere SA" - TFN - Sala A - 7/5/2004

"Sa-ce SRL" - CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 26/9/1989 - DT - T. III - pág. 133

"Isidoro Dellasanta y Cía. SACI" - TFN - Sala B - 3/6/1976 - ERREPAR - PF - T. II

"Diacorb SA" - TFN - Sala A - 16/10/1991

"Enry Colombo SA" - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 23/10/1986 - ERREPAR -  
DTE - T. VI - pág. 467

"Hochtief Construcciones SA y otros" - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 5/4/1995 -  
Imp. - T. LIII-B - pág. 2126

Estancia El Cherque S.A.- Cámara Nac. Cont. Adm. Fed. Sala II 28/02/2013

Buenos Aires Building Society SA de Ahorro y Préstamo para la Vivienda – TFN  
Sala D 28/07/1969

AFJP Prorenta SA – Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala III 22/02/2008.

