

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

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Convenio Multilateral: Saldos a Favor de difícil absorción producto de Regímenes de Recaudación

Trabajo Final Integrador

Autora: María Mercedes Muguera

DNI: 36.169.880

Correo Electrónico: mercedesmuguera@gmail.com

Profesora: Sara D. Telías

DICIEMBRE DE 2019

RESUMEN EJECUTIVO

El Convenio Multilateral es un acuerdo entre las 23 Provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para distribuir la Base Imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos. El fin es evitar la múltiple imposición por parte de los fiscos locales cuando un contribuyente realiza actividades en más de una jurisdicción. Para establecer qué porcentaje de Base Imponible debe atribuirse a cada fisco, anualmente se realiza la determinación de un Coeficiente Unificado. El mismo se calcula asignando a cada jurisdicción los ingresos y gastos del año inmediato anterior según las normas de la Comisión Arbitral.

A su vez, las jurisdicciones tienen sus propios Códigos Fiscales. En los cuales, entre otras cuestiones, se establecen Regímenes de Recaudación sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos. Los mismos no se encuentran armonizados entre los distintos fiscos, lo que provoca acumulaciones de saldos a favor de difícil absorción por parte del contribuyente.

El presente trabajo tiene como fin analizar el origen de los elevados saldos a favor en las Declaraciones Juradas de los contribuyentes del Convenio Multilateral. Específicamente se abordará el tema citando Regímenes de Retención y Percepción de distintas jurisdicciones y analizando el SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias).

El tema resulta relevante dadas las magnitudes de los saldos a favor arrojados en las Declaraciones Juradas de Ingresos Brutos de los contribuyentes de Convenio Multilateral y dadas las dificultades que se presentan para ser absorbidos o devueltos por parte de las administraciones locales. Pudiendo traer consigo, problemas financieros para los contribuyentes.

También será sujeto a análisis si estos Regímenes de Recaudación resultan inconstitucionales al ser aplicados a Contribuyentes del Convenio Multilateral. Para ello se desarrollarán distintos principios tributarios que tienen fundamento en la Constitución Nacional.

Para finalizar, se hará una propuesta de los cambios que son necesarios para lograr solucionar los perjuicios de los contribuyentes en relación con los saldos a favor de las Declaraciones Juradas de Ingresos Brutos.

Palabras Clave: Convenio Multilateral – Regímenes de Recaudación – Saldos a Favor

JEL: H-Economía pública, H2-Tributacion, H29 Otros.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
MARCO TEÓRICO	6
CONVENIO MULTILATERAL	6
• Definición y objetivos	6
• Antecedentes	7
• Ámbito de Aplicación	9
ORGANISMOS DE APLICACIÓN	10
CAUSAS DE SALDOS A FAVOR	13
Principio de Recaudación	14
Aseguramiento del 100% de la recaudación	14
Cargas Administrativas	15
Mecanismos Sancionatorios	16
Captación de Contribuyentes	22
Bases de cálculo incrementadas	23
ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD	23
Principio de Legalidad	25
Principio de Igualdad	27
Principio de No Confiscatoriedad	29
Principio de Proporcionalidad	31
CONSENSO FISCAL	32
ACCIONES DEL CONTRIBUYENTE	33
PROPUESTAS	34
CONCLUSIONES	36
BIBLIOGRAFÍA	38
JURISPRUDENCIA	40

INTRODUCCIÓN

Los saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos pasaron de ser un problema puntual con alguno de los fiscos, a ser un problema generalizado para todos los contribuyentes del Convenio Multilateral, sin distinción de jurisdicción.

Son créditos fiscales que por sus importantes montos requieren soluciones rápidas ya que, al resultar de difícil absorción, pasan de ser un costo financiero a ser un costo económico para los contribuyentes.

Hace tiempo que los regímenes de recaudación provinciales dejaron de ser un sistema de recaudación con el propósito de anticipar la obligación fiscal. Ya que ahora, en varias oportunidades, resultan el aseguramiento del 100% de la recaudación del impuesto.

Es por ello que es importante entender el origen de los mismos para luego poder establecer posibles soluciones.

En tal sentido, en el presente trabajo se abordarán las causas que hacen que los contribuyentes del Convenio Multilateral sufran elevados saldos a favor en sus Declaraciones Juradas y las medidas que existen hoy en día para intentar subsanarlo.

También se analizará la constitucionalidad de los regímenes de recaudación y se expondrá la situación actual del Pacto Fiscal que busca terminar con esta problemática generalizada.

MARCO TEÓRICO

CONVENIO MULTILATERAL

- Definición y objetivos

El Convenio Multilateral es un acuerdo celebrado entre las 23 Provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Según Celdeiro (2013), el objetivo del convenio es distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para evitar la múltiple imposición que se produciría si los Fiscos locales gravaran, con la misma base, la actividad que realice un contribuyente en dos o más jurisdicciones.

Para entender el propósito del Convenio Multilateral, es importante comprender las potestades tributarias de los distintos niveles de gobierno. La Constitución Nacional establece lo siguiente:

- Gobierno Nacional: Potestad exclusiva y permanente de derechos de exportación e importación y potestad concurrente con las Provincias en impuestos indirectos.
- Gobierno Provincial: Potestad exclusiva en impuestos directos. Aunque estos últimos también pueden ser legislados por el Gobierno Nacional pero sólo por carácter transitorio y como excepción. Además, las provincias tienen potestad tributaria sobre impuestos indirectos en forma concurrente con la Nación.

Debido a las potestades tributarias, existe la posibilidad de que surjan problemas de múltiple imposición. Esto puede presentarse en sentido vertical, cuando participan gobiernos de distintos niveles (Nación - Provincia), y en sentido horizontal, cuando

intervienen dos estados del mismo nivel (Provincia – Provincia). El primer caso es solucionado mediante la Coparticipación Federal, ya que las provincias no tienen potestades sobre aquellos tributos que son coparticipables.

El Convenio Multilateral intenta, mediante la aplicación de ciertos mecanismos, evitar el efecto negativo de la múltiple imposición de ciertos tributos provinciales, distribuyendo la base imponible según el criterio del sustento territorial de la actividad desarrollada por el contribuyente (Chicolino y Fernández, 2005).

- Antecedentes

Tal como indica Serra (2007), a partir del año 1948 las provincias comenzaron a pensar en nuevos tributos en remplazo de los existentes, que resultaban de difícil y escasa recaudación. Es así como la provincia de Buenos Aires sanciona el impuesto a las actividades lucrativas, que es copiado de forma inmediata por la Capital Federal y tiempo después el resto de las jurisdicciones.

Con la sanción de este impuesto en la Provincia de Buenos Aires y Capital Federal, se comienza a advertir la existencia de un problema de doble imposición por el hecho de que cada jurisdicción gravaba la totalidad de los ingresos obtenidos por los contribuyentes. Esto provocaba que aquellos que desarrollaban su actividad en la Provincia de Buenos Aires y en la Ciudad de Buenos Aires, tengan que tributar dos veces por el mismo hecho imponible. Esto se debía a que tenían que pagar el impuesto en ambas jurisdicciones tomando como base imponible la totalidad de sus ingresos.

El 28 de mayo de 1953 se firmó un Convenio Bilateral entre la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para prevenir la doble imposición en materia del impuesto a las actividades lucrativas. Aquí se estableció que los ingresos brutos provenientes de actividades que se ejercían en ambas jurisdicciones se debían atribuir conjuntamente a las dos. Donde cada parte gravaría la parte proporcional de los ingresos brutos según los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

El 24 de agosto de 1953 se firmó un Decreto del Poder Ejecutivo Nacional en donde se aprueba un Convenio entre las provincias y la Municipalidad de Buenos Aires para prevenir la múltiple imposición en materia del impuesto a las actividades lucrativas. Dicho convenio comenzó a regir el 1 de enero de 1954 y tuvo la misma estructura que el Convenio Bilateral. El mismo fue firmado por 13 jurisdicciones, dejando abierta la posibilidad de que se adhieran las restantes.

El 14 de junio de 1960 se celebra el denominado “Segundo Convenio Multilateral”. Sigue los lineamientos del Convenio anterior, pero se incluyen por primera vez los ingresos en un 20%, ya que hasta entonces sólo se consideraban los gastos.

El 23 de octubre de 1964 se sanciona un tercer convenio, que sube la inclusión de los ingresos a un 30% y los gastos a un 70%. Es importante destacar que este convenio no fue suscripto por jurisdicciones importantes como Capital Federal y Santa Fe. En ese entonces no regía el requerimiento de unanimidad.

El 18 de agosto de 1977 se aprueba el texto vigente del Convenio Multilateral, con efectos a partir del 1 de enero de 1978. El 23 de mayo de 1979 se incorporan algunas

reformas, como la necesidad de que haya aprobación unánime de todas las jurisdicciones para que pueda ser aplicado.

- **Ámbito de Aplicación**

Es importante entender en qué casos resulta de aplicación el Convenio Multilateral suscripto en el año 1977. Para ello, el artículo 1º del mencionado Convenio establece que:

Las actividades comprendidas son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, debe atribuirse conjuntamente a todas ellas.

Es decir que para que las normas del Convenio Multilateral resulten de aplicación a las actividades realizadas por el contribuyente, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- Las actividades deben ser ejercidas por el contribuyente en una, varias o todas sus etapas.
- Que las actividades sean ejercidas en más de una jurisdicción.
- Que las actividades provengan de un proceso único y económicamente indivisibles.

Celdeiro (2013) aclara que “estas actividades no necesariamente deben ser cumplidas por el mismo sujeto. El contribuyente puede ejercer las mismas, por sí o por terceras personas, incluso ser efectuadas por intermediarios, corredores, mandatarios, viajantes o consignatarios etc., con o sin relación de dependencia” (pág. 237).

Con relación al requisito de proceso único y económicamente indivisible, Bulit Goñi (1992) sostiene que “Significa que la actividad podría ser jurídica, administrativa, organizativa, contable e incluso financieramente separable, pero no desde un punto de vista económico” (pág. 172).

ORGANISMOS DE APLICACIÓN

La Comisión Arbitral (Comarb) es, conjuntamente con la Comisión Plenaria, uno de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral. Fue suscripto con el objetivo de ordenar el ejercicio de facultades tributarias concurrentes para las 24 jurisdicciones respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e impedir la doble o múltiple imposición mediante la distribución de la materia imponible.

Es el organismo encargado de solucionar problemas que pudieran originarse en la aplicación del Convenio, previniendo y resolviendo los conflictos que se pudieran presentar con relación a la interpretación de sus normas. Es decir que su misión principal es interpretativa y de arbitraje.

Participa, además, en la coordinación de sistemas de recaudación, retención y percepción, y asiste a las jurisdicciones en el control del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

También posee funciones procesales como de organización, centralización y distribución de la información para la correcta aplicación del Convenio. Por ello, es considerado uno de los organismos de apoyo más importantes para las administraciones tributarias de los fiscos de las distintas jurisdicciones.

Los Artículos 19 y 20 del Convenio Multilateral establecen cómo debe estar integrada la Comisión Arbitral: un presidente, un vicepresidente, siete vocales titulares y siete vocales suplentes.

El presidente de la Comisión Arbitral es nombrado por la Comisión Plenaria de una terna que al efecto se solicita a la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación. El vicepresidente se elige en una elección posterior entre los dos miembros propuestos restantes. Los vocales representan a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, a la Provincia de Buenos Aires y a cada una de las cinco zonas que se integran por las distintas jurisdicciones: Noreste, Noroeste, Centro, Cuyo, Sur.

El Artículo N°24 establece cuáles son las funciones de la Comisión Arbitral:

a) Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas.

b) Resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos, cuyas decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto.

c) Resolver las cuestiones que se planteen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo.

d) Ejercer iguales funciones a las indicadas en los incisos anteriores con respecto a cuestiones que originen o se hayan originado y estuvieran pendientes de resolución con motivo de la aplicación de los convenios precedentes.

- e) Proyectar y ejecutar su presupuesto.
- f) Proyectar su reglamento interno y normas procesales.
- g) Organizar y dirigir todas las tareas administrativas y técnicas del Organismo.
- h) Convocar a la Comisión Plenaria en los siguientes casos:
 - o 1. Para realizar las reuniones previstas en el artículo 18.
 - o 2. Para resolver los recursos de apelación contra disposiciones generales interpretativas y las resoluciones que dicte la Comisión Arbitral.
 - o 3. En toda otra oportunidad que lo considere conveniente.
- i) Organizar la centralización y distribución de información para la correcta aplicación del presente Convenio.

Por su parte, la Comisión Plenaria está compuesta por dos representantes por cada jurisdicción quienes deben ser especialistas en materia impositiva. Tiene como funciones establecer normas procesales de la Comisión Arbitral, resolver con carácter definitivo los recursos de apelación contra las disposiciones generales interpretativas y resoluciones que dicte la Comisión Arbitral, proponer modificaciones al Convenio, entre otras.

CAUSAS DE SALDOS A FAVOR

Los saldos a favor en las Declaraciones Juradas de Ingresos Brutos no son casos aislados, sino que resultan un problema generalizado para todos los contribuyentes del Convenio Multilateral, sin distinción de jurisdicciones.

Antes de buscar posibles soluciones, es importante conocer los motivos por los cuales cada vez son más elevados los saldos a favor de los contribuyentes.

Como se mencionó anteriormente, las jurisdicciones tienen la potestad de establecer sus propios Regímenes de Recaudación. El propósito principal es el anticipo de la obligación tributaria a fin de cumplir con la comodidad de pago. Schinder (1996) definió este principio como “la conveniencia de facilitar al contribuyente o responsable el pago del tributo en forma concomitante con la obtención de la renta o la generación del hecho imponible en caso de tratarse de otro tipo de tributo” (pág.238). A su vez, Jarach (1996) señala que este principio implica atenuar los efectos del impacto del impuesto. A efectos de cumplir con este principio, surgen las retenciones en la fuente generadora de ganancias.

García Vizcaíno (2017) indica que la percepción en la fuente es una forma de asegurar la recaudación. Por otro lado, considera que, desde la perspectiva psicológica del contribuyente, resulta menos penoso desprenderse de dinero que posee, que ser privado de una suma que nunca recibió.

El problema surge cuando estos sistemas de recaudación llegan a proporciones exageradas respecto a la magnitud del hecho imponible, sin que el contribuyente tenga la

posibilidad de solicitar en tiempo oportuno la devolución de los pagos excedentes. Es decir que dejan de ser un sistema de anticipo de la obligación tributaria.

A continuación, se detallan las causas más importantes que generan la acumulación de saldos a favor en las Declaraciones Juradas de los contribuyentes del Convenio Multilateral:

Principio de Recaudación

Schinder (2009) lo define como un nuevo pseudo principio tributario que “se da cuando las administraciones fiscales establecen profusas normas adjetivas poniendo en cabeza de terceros la obligación de retener a proveedores o de percibir a clientes importes que se transforman en pagos a cuenta que, sin el amparo de un lubricado mecanismo para evitar excesos de pagos a cuenta o para el reintegro de los excedentes, puede generar magnitudes de recaudación que exceden con holgura la magnitud del respectivo hecho imponible sustantivo” (pág.57).

Estos atropellos hacen que por estos tiempos la recaudación sea el principio supremo de la tributación. Sin importar otros derechos y, muchas veces, yendo en contra de otros principios constitucionales como lo son el Principio de Legalidad y el Principio de Capacidad Contributiva. Los mismos serán desarrollados en el próximo capítulo del presente trabajo.

Aseguramiento del 100% de la recaudación

Muchas jurisdicciones han establecido regímenes de recaudación con alícuotas masivas que coinciden con la alícuota general según la Ley Impositiva del Impuesto sobre

los Ingresos Brutos. Es decir, la misma alícuota para todos los contribuyentes, sin distinción.

Este hecho provoca que a los contribuyentes del Convenio Multilateral se les perciba o retenga con la misma alícuota a la que luego gravará sus ventas, pero sobre una base del 100%. Sin tener en cuenta que luego dicha base se distribuirá entre todas las jurisdicciones según los coeficientes obtenidos en la última Declaración Jurada anual.

Es importante destacar que algunas jurisdicciones han realizado un tratamiento diferencial para los Contribuyentes del Convenio Multilateral que distribuyen sus bases imponibles entre distintas jurisdicciones. Aun así, dichas medidas resultan insuficientes.

A modo de ejemplo, la RG 86/2000 de la DGR Tucumán en el artículo N°3 establece que cuando se trate de sujetos pasibles comprendidos en el Convenio Multilateral, se reducirá en un cincuenta por ciento (50%) del porcentaje previsto en los padrones publicados por la Autoridad de Aplicación.

Cargas Administrativas

El objetivo actual de los fiscos es encontrar la manera de recaudar fácilmente, imponiendo a terceros la obligación de actuar como Agentes de Recaudación, haciéndolos soportar altas cargas administrativas sin otorgarles retribución alguna.

Por ejemplo, en el Boletín Oficial de Salta del 21/01/2018 se publicó la RG 16/2017 incorporando nuevos Agentes de Percepción Obligatorios:

- Los sujetos cuya actividad sea la producción de bienes, excepto por las operaciones realizadas con consumidores finales;

- Los comerciantes mayoristas de todo tipo de bienes, excepto por las operaciones realizadas con consumidores finales.

La RG 06/2005 de Salta aclara que “La obligación establecida en el presente artículo comprende tanto a los contribuyentes locales como a los que tributan bajo el régimen del Convenio Multilateral, ya sea con sede en esta u otra jurisdicción”. Es decir que un contribuyente de otra jurisdicción que vende a un contribuyente de Salta, pero con entrega en otra jurisdicción, también debería actuar como agente de percepción. Esto hace que toda operación sea pasible de sufrir percepciones/retenciones.

Los fiscos también han establecido severas sanciones para aquellos que no cumplan con su deber de actuar como agentes de retención o percepción. Esto hace que, ante la duda, se actúe en beneficio de la administración tributaria.

Por ejemplo, el artículo N°61 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, establece que el incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales por parte de un agente de recaudación constituirá omisión del tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto no retenido o percibido. Y agrega que dicha sanción se aplicará aun cuando el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

Mecanismos Sancionatorios

Los Regímenes de Recaudación pasaron a ser un mecanismo sancionatorio para aquellos contribuyentes que incumplan obligaciones fiscales, tanto formales como sustanciales.

Los fiscos fueron cambiando la aplicación de sanciones provistas por ley, a un sistema de sanciones vía resoluciones administrativa. Por ejemplo, en lugar de intimar el cumplimiento de obligaciones fiscales o hacer un requerimiento para rectificar datos inconsistentes, optan por poner a los contribuyentes en un “Padrón de Riesgo Fiscal”. Esto implica que los agentes de recaudación tengan la obligación de aplicar alícuotas superiores a las aplicadas habitualmente.

Por ejemplo, la Administración Tributaria de Mendoza a través de la Resolución General N°23/13 estableció que aquellos contribuyentes que incurran en los siguientes incumplimientos formales y materiales serán considerados como Contribuyentes de Alto Riesgo Fiscal:

- Se encuentren en el Régimen General del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y registren 6 o más omisiones de presentaciones de DDJJ y/o pagos del impuesto en forma consecutiva o alterna.
- Se encuentren categorizados como "Grandes Contribuyentes" y registren 3 o más omisiones de presentaciones de DDJJ y/o pagos del impuesto, en forma consecutiva o alterna.
- Sean Agentes de Retención y/o Percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y, registren 2 o más omisiones de presentaciones de DDJJ y/o pagos del impuesto retenido/ percibido al último día hábil del trimestre a considerar.
- Registren planes de pago, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con 3 o más cuotas impagas en forma consecutiva o alternada.

- Posea una o más clausuras firmes en los últimos 12 meses, y registren 3 o más omisiones de presentaciones de DDJJ y/o pagos del impuesto en forma consecutiva o alterna.
- Registren deuda no regularizada en los Impuestos que administra la A.T.M. con ejecución judicial por vía de apremio, con mandamiento notificado.
- Posea 3 o más faltas de pago de multas formales firmes por falta de presentación de DDJJ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y/o Agentes de Retención/Percepción.

Según dicha RG, al ser considerado Contribuyente de Alto Riesgo Fiscal se le aplicará una retención del 5% por las acreditaciones recibidas en sus cuentas bancarias (SIRCRES). Además, se aplicará por parte de los Agentes de Retención del Impuesto a los Ingresos Brutos una alícuota doble de la que le correspondía habitualmente y una percepción incrementada en un 50% de la alícuota que le corresponda.

Esto se repite en la mayoría de las jurisdicciones: Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Catamarca, Tucumán, entre otras.

Es importante aclarar que estas sanciones no son establecidas por los Códigos Fiscales de las jurisdicciones, sino que se establecen mediante Resoluciones Generales, quitándole al contribuyente la posibilidad de ser intimado para corregir su situación fiscal o de defenderse antes de ser incluido en estos padrones.

En 2018, en la causa “Colombres Federico José Adolfo c/ Provincia de Tucumán – D.G.R. s/inconstitucionalidad y repetición de pago” la Sala III en lo contencioso administrativo del Poder Judicial de Tucumán declaró la inconstitucionalidad de las Resoluciones Generales 93/14, 14/16 y 59/16 emitidas por la Dirección General de Rentas de Tucumán que establecían un Padrón de Riesgo Fiscal.

La RG 93/14 disponía en su artículo N°1 que a los contribuyentes que no acreditaran inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y aquellos que no cumplieran con el deber de presentación de declaración jurada del anticipo del gravamen dentro del plazo establecido para su presentación, les serían de aplicación coeficientes más elevados. Posteriormente, se dictó la RG 14/16, que incorporó al artículo N°1 de la RG 93/14, el siguiente párrafo: "También resultarán de aplicación los citados coeficientes respecto de aquellos que habiendo presentado declaración jurada en su carácter de contribuyentes y/o agentes de retención y/o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no hubieran ingresado el pago de la obligación respectiva (impuesto, anticipo, retenciones, percepciones, ingreso mensual anticipado, etc.). Iguales coeficientes se aplicarán a los contribuyentes y/o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se hubieran acogido a planes de facilidades de pago por cualquiera de los tributos recaudados por esta Dirección General de Rentas y que a la fecha de confección de la nómina se encuentren caducos". Finalmente, entró en vigencia la RG 59/16 que sustituyó el artículo 1 de la RG 93/14, modificado por RG 14/16, disponiendo que serán sujetos pasibles de aplicación de los coeficientes agravados: los contribuyentes que no acreditaron la inscripción en el IIBB, los contribuyentes que inscriptos en el IIBB no cumplieron con el deber de presentación de declaración jurada del anticipo del gravamen, los contribuyentes

del IIBB que, habiendo presentado dicha DDJJ no pagaron la obligación; no presentaron DDJJ anual y /o su respectivo pago; se acogieron a planes de facilidades de pago por cualquiera de los tributos recaudados por la DGR y que a la fecha de confección de la nómina se encuentren caducos; los contribuyentes no localizados en el domicilio fiscal declarado; los contribuyentes del IIBB que fueran deudores de cualquiera de los tributos recaudados por la DGR; aquellos cuyas DDJJ del IIBB o de sus anticipos presenten inconsistencias o carezcan de los datos necesarios que permitan conocer el hecho imponible y el monto de la obligación; quienes computen deducciones no admitidas o conceptos o importes improcedentes y los contribuyentes que incumplan total o parcialmente con algún requerimiento efectuado por la Autoridad de Aplicación.

En dicha causa, la actora solicitó que se declare la inconstitucionalidad de las mencionadas Resoluciones Generales. Particularmente, se le aplicaron retenciones bancarias con alícuotas del del 7% en lugar de 2,5% por no haber presentado en término las Declaraciones Juradas del Impuesto a los Ingresos Brutos. La demandante calificó esta conducta como una sanción encubierta que transgrede el principio de legalidad ya que las RG establecían un incremento de la alícuota más allá del límite provisto por la norma. Además, indicó que el caso contemplado por la ley es el de “imponer y a sanción a la omisión impositiva generada a partir de la omisión de inscripción en el impuesto sobre los Ingresos Brutos y no para el mero incumplimiento de una obligación formal”. También agrega que se vulnera el principio de “nulla poena sine lege” (no hay pena sin ley) y que en su caso existe una confiscación ilegítima de los dineros depositados en su cuenta bancaria que vulnera su derecho de propiedad.

Por su parte, la DGR se defendió aduciendo que se encuentra habilitada para dictar tales RG haciendo uso de las facultades conferidas por la Ley 5.121 de la Provincia de Tucumán y por el Código Tributario Provincial.

El Tribunal hizo lugar a la demanda de la actora declarando la inconstitucionalidad de tales Resoluciones ya que consideraron que:

- 1) No resulta legalmente válido que por una Resolución General emitida por la DGR se cree una sanción. Transgrede el principio de legalidad.
- 2) No se puede extender por analogía una alícuota o coeficiente diferencial ya creado para un determinado sujeto, a personas no contempladas por la ley, ni tampoco por esa técnica se pueden establecer sanciones. No hay pena sin ley.
- 3) Se estaría imponiendo dos sanciones por el mismo hecho: incumplimiento de deberes formales y vulneraría el principio non bis in ídem. La CSJT el 16/10/2013 en la causa “Martinez Vda. De Valladares Silvia Susana Vs. Provincia de Tucumán -DGR- y otros s/Amparo” precisó que dicho principio es la garantía para quien comete un acto ilícito de que no podrá ser sancionado dos veces por el mismo hecho.
- 4) La sanción se impone de manera automática, sin que el contribuyente pueda previamente defenderse mínimamente de algún modo.

Captación de Contribuyentes

La gran mayoría de las jurisdicciones prevén mecanismos de recaudación sobre los no contribuyentes. Estableciendo alícuotas mayores para los sujetos que -a juicio de la administración- son contribuyentes violando sus obligaciones fiscales.

Esto provoca que se generen saldos a favor antes de ser dados de alta en la jurisdicción. Por ejemplo, la Provincia de Buenos Aires establece alícuotas del 6% para retenciones y 8% para percepciones. Alícuotas desmedidas que exceden cualquier alícuota impositiva.

En la causa “Maglione S.R.L. c. Provincia de Tucumán -DGR- s/ inconstitucionalidad”, la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán ha decretado la inconstitucionalidad de los artículos 1° y 2° de la Resolución 72/09 de la DGR. La misma establece que un vendedor con asiento en Tucumán que vende a través de un comisionista en extraña jurisdicción debe practicar percepciones de Ingresos Brutos a los compradores, por el hecho de que los bienes se encontraban situados en Tucumán.

La Sala fundamentó su decisión en que “la potestad del Estado de establecer regímenes de recaudación fue ejercida en forma irrazonable y desproporcionada por vulneración del principio de territorialidad, al pretender que una sociedad, como sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos, se encuentre obligada a actuar como agente de percepción a sujetos radicados en otras jurisdicciones por ventas realizadas también en extraña jurisdicción, ya que la percepción del tributo es una carga pública que presume un

vínculo territorial y el organismo recaudador no tiene facultades para exigir su cumplimiento a quienes no revisten la calidad de contribuyentes del tributo de que se trate.”

Bases de cálculo incrementadas

Algunas jurisdicciones prevén bases de percepción especiales. Por ejemplo, la provincia de Tucumán establece que en aquellos casos en que se deba aplicar una alícuota incrementada, cuando un sujeto pasible de percepción no se encontrare inscripto en IIBB en la Provincia de Tucumán, la percepción procederá sobre el monto total de la operación y no como establece el artículo N°6 de la RG 86/200. Es decir que no es posible detraer el impuesto al valor agregado o percepciones que estén incluidas en el total facturado.

Este hecho genera que haya un desfase entre el monto percibido y el hecho imponible, generado importantes saldos a favor.

ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD

Tal como indica García Vizcaíno (2017), el poder de imperio del Estado que deriva de la Constitución, por el cual puede obligar coactivamente a los sujetos de él, debe ser un poder normado dentro de los límites constitucionales.

En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Sojo, Eduardo c/ Cámara de Diputados de la Nación” en 1887 ha dicho que “El Palladium de la libertad no es una ley suspendible en sus efectos, revocable según las conveniencias públicas del momento. El Palladium de la libertad es la Constitución, esa es el arca sagrada de todas las libertades, de todas las garantías individuales cuya conservación inviolable, cuya guarda

severamente escrupulosa debe ser el objetivo primordial de las leyes, la condición esencial de los fallos de la justicia federal.”

Nuestra Constitución Nacional no puede ser modificada por los procedimientos de la legislación común, sino por un procedimiento que implica convocar a Convención Constituyente. Esto le otorga la garantía de la permanencia.

Jarach (1996) indica que los principios de la imposición son “Aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración.” (Pág.297)

Muchos principios de la imposición surgen de la doctrina y han sido recogidos por las constituciones. Es así como han ido tomando carácter jurídico y han dado lugar a numerosos pronunciamientos jurisprudenciales. Jarach (1996) explica que, en el derecho argentino, la doctrina y la jurisprudencia han considerado que los principios constitucionales son normas positivas y que los destinatarios son los poderes del Estado (legislativo, ejecutivo y judicial) y no pueden ser infringidos. Es decir que los considera como límites al ejercicio del poder fiscal.

A continuación, se analizarán los principios contenido en la Constitución Nacional para analizar su cumplimiento en los regímenes de recaudación del Impuesto a los Ingresos Brutos.

Principio de Legalidad

También es llamado principio de reserva de ley. Implica que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. El mismo está contenido en los artículos 17, 19, 52 y 75 incisos 1° y 2° de la Constitución Nacional.

Este principio también es aplicado en las provincias, en cuanto a sus legislaturas y municipios. Por ejemplo, la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en su artículo N°51 dispone: “No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esa facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria”.

García Vizcaíno (2017), indica que las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, no pudiendo crearse impuestos y exenciones por analogía.

Por su parte, Villegas (2005) destaca que la ley no debe limitarse a proporcionar directivas generales de tributación, sino que también debe contener los elementos básicos del tributo: hecho imponible, sujetos pasivos, elementos para la fijación de la cuantía, exenciones.

Sin embargo, existe una tendencia a atenuar dicho principio considerándolo como válido cuando el Congreso define los elementos fundamentales del tributo y delega en el Poder Ejecutivo o en la entidad recaudadora los aspectos secundarios de la ley. Siempre y cuando se mantenga el espíritu de la misma.

En el artículo N°99 inciso 2° de la Constitución Nacional, se atribuye al Poder Ejecutivo la facultad de “expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para

la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación habla de delegación impropia en el fallo “Camaronera Patagónica S.A.” indicando que el Poder Ejecutivo puede establecer alícuotas siempre y cuando sea por tiempo determinado y siempre que se preestablezca un mínimo y un máximo.

Por ejemplo, las disposiciones del Código fiscal de la Ciudad de Buenos Aires en su artículo N°150 y el artículo N°51 de la Constitución expresan que no puede existir delegación legislativa válida respecto de ninguno de los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, personal, espacial y temporal.

Para este principio, podemos traer a colación la inclusión de contribuyentes al padrón de riesgo fiscal por resolución general. Es decir, surgidas de una norma del Poder Ejecutivo y no de una ley del Poder Legislativo, quitándole al contribuyente la posibilidad de ser intimado para corregir su situación fiscal o de defenderse antes de ser incluido en estos padrones.

También aquellos sistemas de recaudación que retienen/perciben montos mayores al hecho imponible, generan una distorsión en la definición legal de pago a cuenta ya que los mismos se transforman automáticamente en saldos a favor difícil de absorber.

Principio de Igualdad

El principio de igualdad surge del art.16 de la Constitución Nacional. Por un lado, se refiere a la igualdad ante la ley y por otro, a la igualdad de la base del impuesto y las cargas públicas.

Al respecto, Giuliani Fonrouge (2004) ha considerado abordar el principio de igualdad desde los siguientes puntos de vista:

- Igualdad ante la ley: la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Don Ignacio Unanue y otros c/Municipalidad de la capital, interpretó que es “igual entre iguales”, es decir que implica otorgar un mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones.
- Igualdad en la ley: Valdés Costa (1992) indica que la ley no debe establecer desigualdades o discriminaciones, perjudicando o beneficiando a determinados individuos. En el derecho tributario, se concreta en la igualdad ante las cargas públicas. Por su parte, Schinder (2009) indica que se trata de igualdad ante diferencias relativas y que los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones y desiguales ante circunstancias desiguales.
- Igualdad por la ley: se trata de buscar la igualdad sustancial, real y de hecho. Está vinculado al principio de equidad.
- Igualdad en la interpretación y aplicación de la ley: implica que no haya contradicciones en decisiones judiciales

En la designación de agentes de recaudación, se puede ver vulnerado el principio de igualdad. Ya que, en casi todas las jurisdicciones, se designan agentes a través de Resoluciones Generales. Dichas designaciones son por tiempo indeterminado y pueden ser consideradas arbitrarias. Con ello se puede ver afectada la competencia comercial ya que un sujeto preferirá comprarle a quien no le realice percepciones en lugar de comprarle a aquel que deba aplicarle percepciones de Ingresos Brutos.

En tal sentido, la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán en la causa Maglione S.R.L. c/provincia de Tucumán – DGR – s/inconstitucional, sentenció “No escapa al sentido común la pérdida de competitividad de la accionante respecto de otros proveedores, tal vez de otra jurisdicción o de esta provincia, que no les practiquen a sus compradores las percepciones de que se trata, como asimismo los posibles reclamos que eventualmente podrían efectuarle los sujetos percibidos por haberles practicado tales percepciones a quienes no revisten en esta jurisdicción la calidad de contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos”.

Del mismo modo, De Rosa Francisco (2016) opinó que “(...) genera un inconveniente aún mayor para el empresario tucumano, que sufre un perjuicio competitivo en función tanto del incremento porcentual en su precio en comparación de sus competidores situados fuera de Tucumán, como en su caso del rechazo que genera a un comprador saber que debe incurrir en una burocracia estéril para inscribirse y recuperar el sobrepago que le exige el fisco a su proveedor”.

Como se expuso anteriormente, el principio de igualdad no es respetado en cuanto a las designaciones de agentes de recaudación. Esto se puede ver en los casos donde distintos

contribuyentes situados en una misma región con características similares, pueden ser designados o no como agentes de recaudación. Esto provoca una desigualdad que se traduce en un perjuicio que hace que una empresa designada como agente, no pueda competir contra otra que no tenga dicha obligación.

Principio de No Confiscatoriedad

El artículo N°17 de la Constitución Nacional establece la garantía del derecho de propiedad. Indica que nadie puede ser privado de ella salvo por sentencia fundada en una ley.

Jarach (1996) aclara que los impuestos no pueden ser confiscatorios, no solo como garantía formal de legalidad sino también que no se le deben quitar al derecho de propiedad su contenido.

Es difícil establecer un criterio de confiscatoriedad y muchas veces es relativo. Los fallos de la Corte han ido cambiando y también ha habido diversos criterios según el impuesto del que se trate.

En varias oportunidades la CSJN se pronunció respecto a la acumulación de varios gravámenes sobre un mismo contribuyente. Por ejemplo, en la causa “Compañía Ltda. De Tranvías Anglo Argentina” de 1942, la Corte afirmó que la acumulación de varios gravámenes a cargo de un mismo contribuyente no da lugar a confiscación.

En el mismo año, en el caso “Frederking y otros c/Nación” la Corte ha llegado a otras conclusiones afirmando: “Si ese doble gravamen sobre la misma materia y por el

mismo concepto fue categóricamente reconocido a las Provincias en concurrencia con la Nación, claro se advierte que, desde el punto de vista constitucional, no se le puede desconocer a la Nación la misma por una doble imposición que vendría a ser como una sobretasa, en tanto no se exceda el límite que fija el concepto de confiscatoriedad”.

Respecto al Impuesto a los Ingresos Brutos, el problema radica en que no existe etapa en la cadena de producción que quede aislado de los pagos a cuenta. Un ejemplo claro puede ser un contribuyente de Capital Federal que importa mercadería. Al importar, se le practican percepciones aduaneras en CABA, luego al vender, el cliente le efectuará retenciones de CABA y al percibir el dinero en las cuentas bancarias, sufrirá retenciones de Sircreb. Es decir que el contribuyente sufre retenciones/percepciones en todas las etapas, cuando en realidad la venta es una sola.

Otro ejemplo claro de confiscatoriedad puede darse en el Sircreb. Según COMARB, el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCREB) es un sistema para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral. El mismo es aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras. También es aplicable a contribuyentes locales de Ingresos Brutos de aquellas jurisdicciones que se hayan adherido. Actualmente se encuentran adheridas todas las jurisdicciones menos Misiones y Tucumán.

Para poder cumplir con el objetivo por el cual fue creado, las retenciones deberían ser únicamente sobre el dinero que tenga que ver con la actividad gravada. Al contrario de eso, se observa que las retenciones bancarias recaen sobre ingresos exentos o no alcanzados

por el Impuesto a los Ingresos Brutos. Esto da lugar a la generación de saldos a favor que exceden el hecho imponible.

A raíz de esto, muchos contribuyentes han buscado el apoyo en la justicia indicando que el SIRCREB afecta los derechos de los contribuyentes y viola principios constitucionales en materia tributaria.

Es así que en la causa “Cooperativa de vivienda, crédito, consumo y servicios sociales Palmares Limitada c/Comisión Arbitral del Convenio Multilateral s/proceso de conocimiento”, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal – Sala III, ordenó en junio de 2017 que, como medida cautelar, la Comisión Arbitral se abstenga de realizar retenciones bancarias a la Cooperativa hasta tanto haya sentencia firme.

La Cooperativa pretendía que se declare la inconstitucionalidad del SIRCREB y la resolución general 104 de la Comisión Arbitral. Sus argumentos fueron que dichas retenciones sobre sus cuentas bancarias violentaban su derecho de propiedad y su derecho de defensa (arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional).

Principio de Proporcionalidad

Se encuentra consagrado en el artículo N°4 de la Constitución Nacional junto con el principio de equidad.

Jarach (1996) indica que “la proporcionalidad requerida por la Constitución no significa la prohibición de los impuestos progresivos y no se exige una proporción respecto del número, sino de la riqueza de los habitantes”. (Pág.324)

Es decir que la proporcionalidad no se refiere a las alícuotas sino a la capacidad contributiva.

En el caso de los regímenes de recaudación de los Ingresos Brutos, puede observarse en diversas oportunidades una alícuota desproporcionada respecto al hecho imponible.

También existen desproporciones respecto a la base aplicada para el cálculo. Por ejemplo, la RG (DGR Tucumán) 190/09 establece que “cuando el sujeto pasible de percepción no se encontrare inscripto en el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Tucumán, o con alta en la jurisdicción Tucumán, la referida percepción se practicará sobre el importe total facturado sin detraer ni deducir suma alguna”.

CONSENSO FISCAL

El 16/11/2017 se suscribió un Consenso Fiscal en el cual se le pide a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que asuman el compromiso de:

- Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.
- Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante

un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.

Lo cierto es que no existen fechas firmes para su cumplimiento, entonces, a pesar de la buena voluntad del Pacto Fiscal, no resulta una solución en el corto plazo.

ACCIONES DEL CONTRIBUYENTE

Todas las jurisdicciones establecen procedimientos para intentar recuperar los saldos a favor consignados en las Declaraciones Juradas.

Por un lado, existen los denominados “Certificados de No Retención/Percepción”. Los mismos no son de fácil obtención. Las Provincias exigen excesiva documentación para poder acceder a ellos y muchas veces no son otorgados por tener alguna inconsistencia en la jurisdicción. Ejemplo: no estar inscripto como agente de recaudación.

Cabe mencionar que en la causa “José Basso SA c/ARBA s/pretensión declarativa de certeza”, el Juzgado Contencioso Administrativo de Mar del Plata N°2 declara la inconstitucionalidad del sistema de exclusión que aplica ARBA según la RG 64/2010. En la causa, el contribuyente pretendía que se lo excluya de los regímenes de recaudación por tener saldos a favor y la Administración no le permitió el tratamiento de la cuestión por una decisión “automática del sistema”. La alzada reprochó los siguientes supuestos:

- El de deformar la finalidad de la recaudación anticipada, excediendo el tributo que corresponde percibir por parte de la Administración.
- Se niega el postulado esencial que tiene como razón de ser el sistema de exclusión de los sistemas recaudatorios de la RG 64/2010.

Por tal motivo, advirtieron la existencia del derecho del contribuyente a ser excluido de todos los sistemas de recaudación, dados sus saldos a favor. En consecuencia, declararon la inconstitucionalidad de los artículos 1, 4, 12, y 13 de la RG 64/2010 y se ordenó excluir al contribuyente de los regímenes de recaudación.

También algunas jurisdicciones permiten realizar un trámite de atenuación de alícuotas, como CABA. Pero generalmente no resulta suficiente dadas las magnitudes de los saldos a favor.

Por otro lado, existe el recurso de repetición. Acción que no es muy llevada a cabo por los contribuyentes porque siempre trae consigo alguna fiscalización y se teme perder mas de lo que se gane. Cabe recordar que los fiscos fueron creados para recaudar y no para pagar.

PROPUESTAS

Dadas las dificultades que se presentan para resolver el problema que se expone en el presente trabajo, se proponen las siguientes medidas para dejar de perjudicar a los contribuyentes del Convenio Multilateral con los saldos a favor de sus declaraciones juradas:

- Para que un contribuyente sea designado como Agente de Recaudación, se debe cumplir con el principio de territorialidad. También debe basarse en los ingresos obtenidos el año anterior. Dicho criterio debe establecerse por ley y no delegarse a la administración.
- Establecer alícuotas más bajas de retenciones/percepciones que las actuales para que realmente sean pagos a cuentos y no el ingreso del 100% o más de la obligación tributaria.
- Cada vez que el contribuyente tenga saldos a favor, sin importar los montos, se lo debe excluir automáticamente de todo régimen de retención/percepción hasta que dicho saldo sea consumido en su totalidad.
- Realizar un sistema integral de regímenes de recaudación en donde participen todas las jurisdicciones para evitar que una misma operación soporte cargas mayores a la obligación tributaria.
- Prohibir las sanciones de los Padrones de Riesgo Fiscal establecidas por Resoluciones Generales. Las sanciones deben ser establecidas por ley, y el contribuyente debe tener el derecho de defenderse.

CONCLUSIONES

Las Provincias argentinas con su afán de recaudar, recurren a la aplicación de numerosos sistemas de regímenes de recaudación que dejan de ser sistemas de pago a cuenta y pasan a ser verdaderos dolores de cabeza para todos los contribuyentes del Convenio Multilateral. Estos se materializan en percepciones, retenciones, retenciones aduaneras, retenciones bancarias.

Muchos de estos mecanismos resultan violatorios de los elementales principios constitucionales de la tributación: principio de legalidad, de no confiscatoriedad, de razonabilidad, proporcionalidad.

Por su parte, los contribuyentes del Convenio Multilateral se encuentran inmersos en una situación en la cual sus Declaraciones Juradas arrojan excesivos saldos a favor que quedan inmovilizados por no poder absorberse en el corto tiempo y por no poder tomar acciones sencillas para su recuperación. Esto provoca no solo consecuencias financieras sino también económicas por no poder disponer de los mismos. Y provoca una financiación indebida por parte de las jurisdicciones.

Es necesario comprender que la aplicación de estos regímenes de recaudación distorsiona el hecho imponible y la base imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos.

Sería importante que los entes judiciales tomen conocimiento de los daños que esta problemática está causando no solo en los contribuyentes sino en la economía en general, para que luego las provincias puedan diseñar un modelo de recaudación que cumpla con la función por la cual fue creado: un sistema de pago a cuenta.

Para acabar con el problema de base, la solución debería venir por parte de las jurisdicciones y no por parte del contribuyente como sucede hoy en día al tener que solicitar incansablemente certificados de no retención/percepción, atenuación de alícuotas, o recursos de repetición.

BIBLIOGRAFÍA

- ALANIZ, J. *Los Regímenes de Retención y Percepción de las 23 Provincias y CABA*, (Errepar, Buenos Aires, 2017)
- BULIT GOÑI, ENRIQUE, *Convenio Multilateral: Derecho Fiscal*, (Depalma, Buenos Aires, 1992).
- CELDEIRO, E. *Convenio Multilateral, impuestos internos, Monotributo, explicados y comentado*, 5º ed., (Errepar, Buenos Aires, 2013).
- CHICOLINO, R., FERNANDEZ, O. *El Convenio Multilateral*, (Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires, 2005).
- De Rosa, Francisco J. “I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal”. Ed. Errepar. 2016. P.
- FENOCHIETTO, R. *Economía del sector Público*, (La Ley, Buenos Aires, 2006).
- GARCÍA VIZCAÍNO, C. *Manual de Derecho Tributario*, (La Ley, Buenos Aires, 2017)
- GIULIANI FONROUGE, C. *Derecho Financiero*, (La Ley, Buenos Aires, 2004).
- GONZALEZ CANO, H. *El Federalismo Fiscal y la Descentralización Tributaria*, (Ediciones Interoceánicas, 1998)
- JARACH, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996)
- KARABEN, R. *El Convenio Multilateral del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos*. (Errepar, Buenos Aires, 2018)
- SCHINDEL, A. *Irrupción de un nuevo pseudo principio tributario: El Principio de Recaudación*, (Revista Derecho Fiscal, 2009)
- SCHINDEL, A. *Los tributos en la Biblia hebrea (antiguo testamento)*, (Revista Derecho Tributario, Tomo XIII, 1996)
- SCHINDEL, A. *Principios Constitucionales de la Tributación*, 2009
- SERRA, J.C., *Convenio Multilateral - Análisis integral*, (Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires, 2007).

- VILLEGAS, H. B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, (Editorial Depalma, Buenos Aires, 2005)
- Web: www.errepar.com.ar
- Web: www.infoleg.gob.ar
- Web: www.ca.gob.ar

JURISPRUDENCIA

- “Camaronera Patagónica” – CSJN – 15/04/2014
- “Colombres Federico José Adolfo c/Provincia de Tucumán – D.G.R. s/Inconstitucionalidad y Repetición de pago” – Cámara Contencioso Administrativo – Sala III – Poder Judicial de Tucumán – 11/12/2018
- “Compañía Ltda. de Tranvías Anglo Argentina” – CSJN – 1941
- “Cooperativa de vivienda, crédito, consumo y servicios sociales Palmares Limitada c/Comisión Arbitral del Convenio Multilateral s/proceso de conocimiento” - Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal – Sala III – 29/06/2017
- “Don Ignacio Unanue y otros c/Municipalidad de la capital” – CSJN, 1923
- “Frederking y otros c/Nación” – CSJN – 1942
- “José Basso S.A. c/ARBA s/Pretensión declarativa de certeza – Otros Juicios” – Juzgado Contencioso administrativo de Mar del Plata N° 2 – 01/02/2018
- “Benítez Ismael; Millán Olga c/ARBA s/Pretensión declarativa de certeza – Otros Juicios s/cuadernillo art. 250 CPCC” – Cámara en lo contencioso administrativo de Mar del Plata – 01/05/2017
- “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo (art. 14 CABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”
- “Maglione S.R.L. c/Provincia de Tucumán -DGR- s/inconstitucionalidad” – Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Tucumán – 03/06/2015.
- “Martinez Vda. De Valladares Silvia Susana Vs. Provincia de Tucumán -DGR- y otros s/Amparo” – Corte Suprema de Justicia de Tucumán – 16/10/2013.
- “Sojo Eduardo c/Cámara de Diputados de la Nación” – CSJN – 20/09/1887