



UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS



ESCUELA DE NEGOCIOS Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Especialización en Tributación

Trabajo Final

Tema: Regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Análisis de constitucionalidad y propuestas para mejorar su implementación.

Tutora: Prof. Sara Diana Telias

Alumno: Leonel Zanotto

Mail: leonelzanotto@gmail.com

1.Introducción	3
2. El ejercicio desmedido de las facultades de las administraciones tributarias provinciales para crear regímenes de recaudación.	6
3. Pautas de la Comisión Arbitral. Resolución General CA 18/2022	7
3.1 Regímenes de retención.	7
3.1.1 Normativa	7
3.1.2 Crítica referida a la ausencia de previsión normativa en relación con el requisito de sustento territorial - designación como agente de recaudación	8
3.1.3 Crítica referida a la Imprecisión en la definición del criterio configurativo de nexo territorial. Alcance de la expresión "desarrollar actividad en la jurisdicción" - Definición de sujeto pasible	8
3.1.4 Crítica referida a la frustración de la finalidad de evitar saldos a favor - Aplicación de bases de cálculo y alícuotas	9
3.2 Regímenes de percepción	9
3.2.1 Normativa	9
3.2.2 Críticas	10
3.3 Unificación de regímenes de recaudación - Sistemas impulsados por la Comisión Arbitral	10
4. Falta de discriminación en los informes de recaudación de la información referida al origen de la recaudación	13
5. Los regímenes de recaudación impositivos a la luz de los principios constitucionales	15
5.1 Principio de reserva de ley	15
5.2 Principio de igualdad	18
5.3 Principio de no confiscatoriedad	21
5.4 El requisito necesario de sustento territorial	24
5.4.1 La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación	24
5.4.2 El impuesto sobre los ingresos brutos y el Convenio Multilateral	24
5.4.3 Relevancia de la técnica legislativa para imponer la obligación de actuar como agente de recaudación	26
5.4.4 El requisito de territorialidad en relación con el carácter de sujeto pasible de retenciones, percepciones y otros pagos a cuenta en el tributo.	29
6. Pautas uniformadoras. Ley de Coparticipación Federal.	30
7. Gestión de saldos a favor	32
7.1. Certificados de exclusión de los regímenes de recaudación o de atenuación de su aplicación	33
7.2. Devoluciones y reclamos de repetición.	34
8. Régimen sancionatorio. Breve reseña respecto a figuras aplicables.	36
8.1. Omisión en la actuación como agente de retención o percepción	36
8.2. Defraudación fiscal. Montos retenidos o percibidos no depositados a la autoridad fiscal	39
9. Propuestas de solución y potenciales dificultades de implementación	41
10 . Conclusiones	44

1.Introducción

El objetivo del presente trabajo será abordar el efecto de los regímenes de recaudación impositivos en el impuesto sobre los ingresos brutos y las complicaciones económicas, financieras y prácticas que derivan de su actual implementación, de cara a los derechos y garantías constitucionales, así como proponer medidas para mejorar la implementación.

La hipótesis de trabajo es que las constantes y excesivas cargas que enfrentan los contribuyentes generan en muchos casos permanentes saldos a favor, lo cual desnaturaliza la figura del pago a cuenta, generando así un ingreso en exceso de un impuesto cuya cuantía no se encontraría en línea con las previsiones de la ley.

Formularé propuestas de armonización de los distintos regímenes, lo que incluye el respeto por parte de las provincias a lo acordado en los pactos fiscales referente al principio de territorialidad y a los mecanismos de devolución de eventuales saldos a favor que se puedan generar por su aplicación.

Los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos establecidos por las distintas Direcciones de Rentas provinciales presentan un escenario sumamente heterogéneo, pues no existe a su respecto una pauta homogeneizadora en su creación. Distinto es el caso de las definiciones que cada Código Fiscal dan del hecho imponible en este tributo, que responden al artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal 23.548. El mismo establece la prohibición de analogía a las provincias indicando que las mismas *“se obligan a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos”* por la propia ley. Agrega dicho artículo que en lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, las provincias *“deberán ajustarse”* a determinadas características básicas señaladas taxativamente en dicha norma.

Vale recordar en este punto el status constitucional que tiene la aplicación de las normas vertidas por la Ley de Coparticipación Federal. Así lo ha destacado la Corte Suprema de Justicia de la Nación -en adelante, CSJN- indicando *“que el nuevo rango asignado al tema por la convención constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional.”*¹

¹ “El Condor Empresa de Transportes SA c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa”. CSJN. 07/12/2001. (Fallos 324:4226) En mismo sentido, se destaca el rango constitucional de la ley de coparticipación federal en la causa “Unilever de Argentina SA c/ Municipalidad de Río Cuarto s/acción declarativa”. CSJN. 06/09/2005. (Fallos 328:3340)

Respecto de la recaudación, los fiscos provinciales no esperan a la determinación del impuesto y a la presentación de la declaración jurada, sino que han establecido a lo largo del tiempo numerosos regímenes de recaudación que anticipan el pago del impuesto en distintos momentos y de diversas formas.

A lo largo del trabajo, observaremos que existen disparidades hoy en día a lo largo del país en las definiciones de "sujeto pasible" de retención o percepción, en las alícuotas aplicables y en la variabilidad y multiplicidad de regímenes existentes.

En este sentido, la pregunta central en este trabajo será: ¿tiene sentido contar con regímenes recaudatorios tan heterogéneos y numerosos? Ello, sobre la base que uno de los objetivos de la Ley de Coparticipación es "uniformar" al impuesto sobre los ingresos brutos a lo largo del país, dándole cierta homogeneidad normativa en su génesis.

La aplicación de estos regímenes se constituye como un claro ejemplo del avance de las entidades recaudadoras sobre las garantías constitucionales de los contribuyentes y por ende un evidente exceso de sus facultades de administración.

Adherimos a lo expresado por el Dr. Casás² en este sentido: *"Aunque se viera en las retenciones practicadas ingresos fiscales sujetos a posterior devolución (...), tal mecanismo, en los hechos, como se ha visto, independientemente del nomen iuris utilizado, importaría instituir un verdadero empréstito forzoso de naturaleza tributaria (...) lo que hubiera obligado a sancionarlo a través de una ley formal..."*

A lo que agrega: *"(...) Pretender acrecentar la obligación fiscal por conducto de retenciones desproporcionadas, importa, ni más ni menos, que reclamar del contribuyente - acreedor de los saldos a favor en el impuesto a los ingresos brutos conformados por el propio Fisco- que siga sufriendo retenciones a favor del Estado -en este caso, el verdadero deudor tributario-, lo cual, por irrazonable, me recuerda los versos de una canción de María Elena Walsh: "El Reino del Revés", los que bien podrían reescribirse, usando como inspiración el presente caso: "Me dijeron que en el Reino del Revés/ el contribuyente paga una y otra vez/ ya que el Fisco no comprende/ y cree que dos y dos son tres"*

Como mencionamos a lo largo del trabajo, la constante vulneración de principios constitucionales en la aplicación de estos regímenes tiene su origen en una causa anterior y es que la administración pública provincial genera un excesivo gasto público que debe solventar de manera irreparable a través de recursos tributarios propios.

² "SA importadora y Exportadora de la Patagonia c GCBA". Sup Trib CABA. 12/11/2008

Desde otra perspectiva, el Dr. Schindel ³ explica que "(...) *nos encontramos a comienzos de este siglo XXI, a casi cien años del nacimiento del moderno derecho tributario, con un nuevo y cada vez **más complicado derecho tributario adjetivo: las obligaciones de hacer superan cualitativamente a las tradicionales de dar.** Dichas obligaciones de hacer están generalmente a cargo de terceros y resultan frecuentemente bastante distantes de la obligación sustantiva y por ende del principio de legalidad, bastión indispensable en un estado de derecho que respete el derecho de propiedad y del principio de capacidad contributiva, rector y justificante axiológico de un razonable sistema tributario. Advertidos de ello no deberíamos permitir que el derecho tributario adjetivo pase a ser más importante que el sustantivo. O dicho en otros términos, que el principio de recaudación pase a tener un peso más relevante que los de legalidad y de capacidad contributiva.*"

El recorrido normativo, de antecedentes jurisprudenciales y de doctrina que se presentarán en este trabajo me lleva a opinar que la problemática no se centra solo en cómo las provincias recaudan sus impuestos y qué mecanismos utilizan para hacerlo, sino en algo mucho más complejo: la distribución de la masa coparticipable y la forma en que los gobiernos provinciales llevan adelante el gasto público. ¿Cuáles son los criterios que toma un gobierno para asignar partidas presupuestarias? ¿El gasto público se lleva adelante respetando lineamientos de responsabilidad y correspondencia fiscal?

En función del análisis realizado a lo largo del presente trabajo, se detallarán propuestas de mejora tendientes a corregir falencias que surgen de la implementación de los regímenes de recaudación en un contexto de voracidad recaudatoria en el que muchas veces se soslayan principios constitucionales fundamentales.

Palabras claves: Potestades tributarias - Armonización tributaria - Regímenes de recaudación – Impuesto sobre los ingresos brutos - Ley de Coparticipación Federal - Ley de Responsabilidad Fiscal - Principios constitucionales en materia tributaria - Consenso Fiscal

³ Schindel Angel, "Irrupción de un nuevo pseudo principio tributario: El principio de la recaudación". Revista Derecho Fiscal, Sep./Oct. 2009, p. 49

2. El ejercicio desmedido de las facultades de las administraciones tributarias provinciales para crear regímenes de recaudación.

Como mencionamos en la introducción, los fiscos provinciales -al igual que sucede en la Administración Nacional con la gran mayoría de los impuestos en Argentina-, no esperan a la presentación de la declaración jurada impositiva para recaudar sino que lo hacen anticipadamente a través de la aplicación de diferentes regímenes de recaudación. Ahora bien, más allá de las obvias razones de necesidad recaudatoria que priman hoy en día, ¿cuáles son los fundamentos que tienen las administraciones para poder instaurar estos regímenes?

Si tomamos como ejemplo lo que sucede en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), el Código Fiscal de dicha jurisdicción en su artículo 4to indica que *"En ejercicio de su competencia la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos está facultada para: (...) 15. Dictar las normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la administración tributaria.*

16. Implementar regímenes generales o particulares de percepción, retención, información, pagos a cuenta y designar a los agentes de recaudación o de liquidación e ingreso -éstos últimos exclusivamente respecto de la actividad de prestación de servicios digitales por parte de sujetos no residentes en el país- para que actúen dentro de los diferentes regímenes.

17. Adherir a regímenes de percepción, retención, información y pagos a cuenta implementados o que se implementen por la Comisión Arbitral o por otros organismos.(...)"

Estas facultades establecidas en la ley de CABA se replican de manera muy similar en las distintas jurisdicciones del país. Sin embargo, el problema fundamental no radica en las facultades en sí sino en el uso abusivo y desmedido de las mismas, lo cual deriva en saldos a favor permanentes en las declaraciones juradas de los contribuyentes.

A diferencia del ámbito nacional⁴, en el que las retenciones en la fuente responden al principio *"Pay as you Earn"*, en el ámbito de la CABA el concepto es algo más amplio puesto que el artículo 25 del Código Fiscal indica que *"Las retenciones o percepciones **no deben ser efectuadas necesariamente en la fuente**, pudiéndose realizar también en alguna de las etapas de la operación donde sea posible captar el pago a cuenta del tributo, o al momento de la acreditación bancaria de la operación."*

⁴ Ley 11.683 (t.o. 1998) - Art. 22 - *"La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción."*

Por su parte, la provincia de Buenos Aires indica en su Código Fiscal⁵ *"La Autoridad de Aplicación podrá disponer un mecanismo de retención de los pagos que aquellos sujetos que contraten con contribuyentes y responsables con deuda impositiva firme, deban realizar a estos últimos, conforme al procedimiento que fije la reglamentación."*

Es decir, las facultades legales que derivan de los códigos fiscales son sumamente amplias, otorgando a las administraciones tributarias la posibilidad de crear regímenes que coadyuven a la recaudación del impuesto pero sin limitar su cantidad o cuantía.

3. Pautas de la Comisión Arbitral. Resolución General CA 18/2022

Frente a la situación descrita en el apartado anterior, la Comisión Arbitral, en un intento de armonización de los variados y numerosos regímenes de recaudación, en la Resolución General CA 18/2022⁶ otorgó pautas a considerar por parte de las administraciones tributarias provinciales a la hora de instaurar regímenes de retención y percepción.

En mi opinión, en muchos de estos regímenes nos encontraremos con falencias en su aplicación práctica derivadas de una redacción que puede ser considerada deficiente o tal vez de cierta moderación a la hora de armonizar estas normativas. A continuación, describiré la normativa establecida por la Comisión Arbitral, y algunas críticas vinculadas con la misma.

3.1 Regímenes de retención.

3.1.1 Normativa

"1. Podrán designar como agentes de retención a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aún cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

2. Podrán resultar sujetos pasibles de retención aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.

3. Respecto de contribuyentes comprendidos en el Régimen General del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención sólo hasta el 50 % del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el 50 % de la que corresponda a la actividad gravada;

⁵ Art 95 - Cod Fiscal PBA

⁶ Art 168 - RG CA 18/2022

4. Respecto de contribuyentes comprendidos en Regímenes Especiales del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención la proporción de base imponible que de acuerdo con los mismos, le corresponda;

5. La alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma.”

Por otro lado y respecto de los regímenes de recaudación bancaria se veda la aplicación de presunciones para caracterizar el sustento territorial. La norma establece que *"en el caso de los regímenes de recaudación bancaria, no podrá incluirse como pasibles de los mismos a aquellos sujetos cuyo sustento territorial y/o carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones."*

3.1.2 Crítica referida a la ausencia de previsión normativa en relación con el requisito de sustento territorial - designación como agente de recaudación

Por empezar y respecto al punto 1 incluido en el apartado anterior, la normativa nada indica respecto de la necesidad de contar con sustento territorial en la jurisdicción a los fines de ser designado agente de recaudación, cuestión que ya ha sido controvertida en el ámbito judicial en algunos casos. Remitimos al punto 5.4 del presente trabajo en el que se desarrolla el tema en profundidad.

3.1.3 Crítica referida a la imprecisión en la definición del criterio configurativo de nexo territorial. Alcance de la expresión "desarrollar actividad en la jurisdicción" - Definición de sujeto pasible

Respecto al punto 2 citado en el apartado 3.1.1, la habilitación a aplicar el régimen por el hecho de "desarrollar actividad en la jurisdicción" es cuanto menos, ambigua. En este sentido, nos encontramos con regímenes de retención que aplican el gravamen al momento de la entrega o efectiva prestación de servicios en la jurisdicción en lo que podremos llamar como un criterio de nexo territorial directo entre la operación sujeta a retención y la facultad del fisco de establecer el pago a cuenta. Sin embargo, también nos encontramos con criterios indirectos como el que aplican provincias como Misiones, en donde la mera inscripción en la jurisdicción dispara la necesidad de aplicar la retención correspondiente a dicha provincia a pesar de que la operación en cuestión no tenga ninguna vinculación con la tributación en dicha jurisdicción, aplicando de este modo un nexo territorial indirecto.

3.1.4 Crítica referida a la frustración de la finalidad de evitar saldos a favor - Aplicación de bases de cálculo y alícuotas

Los puntos 3, 4 y 5 citados anteriormente de la normativa, limitan el quantum de la retención y el cálculo en general a la determinación del impuesto conforme la ley. Uno podría pensar *prima facie* que esto debería coadyuvar a evitar saldos a favor, sin embargo, como se verá a lo largo de todo este trabajo, la excesiva proliferación de regímenes torna imposible que ello suceda. En adición a esto, los propios regímenes de retención suelen no respetar estas pautas puesto que no todos proporcionan la base imponible al nivel de actividad del contribuyente en la jurisdicción. También podemos encontrarnos con regímenes de retención "castigo" en donde por determinadas irregularidades que pueda el fisco detectar, se instruye a los agentes de recaudación a aplicar alícuotas de retención más elevadas que las habituales configurando una suerte de sanción impropia que vulnera lo establecido en la propia normativa emanada por la Comisión Arbitral.

3.2 Regímenes de percepción

3.2.1 Normativa

Por su parte y en cuanto a los regímenes de percepción, la Comisión Arbitral indica que:

"1. Podrán designar como agentes de percepción a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aún cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

2. Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones:

i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva;

ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas;

iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de:

a. Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción;

b. Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción.”

3.2.2 Críticas

En los regímenes de percepción, las consideraciones a efectuar son distintas a las aplicables a los regímenes de retención, puesto que en su aplicación se pretende alcanzar un potencial hecho imponible a generarse en el futuro, al cobrarse por anticipado una percepción en la compra de bienes o servicios que podrá ser computado como pago a cuenta de una posterior venta.

Al igual que sucede con los regímenes de retención, la ambigüedad en la definición de sujeto pasible de percepción le da vía libre a las provincias a aplicar distintos nexos territoriales a los fines de crear estos regímenes. Esto deriva en la práctica en situaciones de pluri-percepción, es decir cuando en una única operación se aplican a la vez dos o más regímenes de percepción de distintas jurisdicciones.

3.3 Unificación de regímenes de recaudación - Sistemas impulsados por la Comisión Arbitral

Como veremos en el apartado 5 de este trabajo, los lineamientos vertidos por la Comisión Arbitral de poco han servido, dado los numerosos casos que han llegado a la justicia (y los que no han llegado), marcando claras transgresiones tanto a esta normativa como a principios constitucionales.

En sus esfuerzos de unificar y armonizar los regímenes de recaudación vigentes, la Comisión Arbitral creó distintos regímenes con el objetivo de simplificar el cumplimiento. Es así que hoy en día en la práctica profesional nos encontramos con diversos mecanismos de unificación y coordinación de regímenes de recaudación impulsados por las autoridades de la Comisión Arbitral, a saber:

- **SIRCAR:** Es el Sistema de Recaudación y Control de Agentes de Recaudación creado en el año 2002⁷. Su aplicación hoy en día se subsume a presentar a los contribuyentes que son designados agentes de recaudación una simplificación sistémica para presentar las declaraciones juradas de los regímenes de retención y percepción generales y una facilidad para emitir el pago correspondiente. Sin embargo, existen al día de hoy diversas jurisdicciones que no están adheridas a este sistema (ver cuadro que sigue), lo cual genera que en términos operativos los contribuyentes tengan multiplicidad de

⁷ RG CA 83/2002 Art 1 y 2.

plataformas o aplicativos para dar cumplimiento a sus obligaciones como agentes de recaudación.

JURISDICCIÓN	NORMATIVA	FECHA
901 - CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES		
902 - BUENOS AIRES		
903 - CATAMARCA	Res. Gral. N°03/02	06/02/2002
904 - CÓRDOBA	Res. N°143/2016	28/04/2016
905 - CORRIENTES	Res. Gral. N° 02	14/01/2002
906 - CHACO	Res. Gral. N° 1443	18/05/2002
907 - CHUBUT	Res. N°18/2002	06/02/2002
908 - ENTRE RÍOS	Res. ATER N° 171/2021	06/08/2021
909 - FORMOSA	Res. Gral. N°002	03/01/2002
910 - JUJUY	Res. Gral. N° 1007/02	13/02/2002
911 - LA PAMPA	Res. Gral. N° 24/2002	22/05/2002
912 - LA RIOJA	Res. Gral. N° 135/2002	01/07/2002
913 - MENDOZA	Res. Gral. ATM N° 05/2022	23/02/2022
914 - MISIONES	Res. Gral. N° 005/02	06/02/2002
915 - NEUQUÉN	Res. N° 102	28/02/2002
916 - RÍO NEGRO	Res. N° 010	02/01/2002
917 - SALTA	Res. Gral. N°003	24/01/2002
918 - SAN JUAN	Res. N° 218 - DGR / 2002	31/01/2002
919 - SAN LUIS	Res. Gral. N° 002 - DPIP - 2002	11/01/2002
920 - SANTA CRUZ	Disposición N°004/2002	14/02/2002
921 - SANTA FE	Res. 16/2008	19/08/2008
922 - SGO. DEL ESTERO	Res. Gral. N° 06/2002	04/02/2002
923 - TIERRA DEL FUEGO	Res. D.G.R. N° 039/2002	19/03/2002
924 - TUCUMÁN		

- **SIRCRESB:** Es el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias. Es un sistema que pretende nuclear todos los regímenes de recaudación sobre acreditaciones bancarias del impuesto sobre los ingresos brutos. Sin embargo, al igual que pasa con el SIRCAR no se ha logrado, puesto que al día de hoy convive con regímenes provinciales que se aplican en paralelo como ser el de la provincia de Misiones.
- **SIRPEI:** Es el Sistema del Régimen de Percepciones de Importaciones, es decir es la unificación y plataforma sobre la cual la Aduana como agente de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos aplica percepciones sobre las importaciones definitivas para consumo.
- **SIRTAC:** Es el Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra. Al igual que lo que se plantea con el sistema SIRCRESB, se pretende nuclear a través de SIRTAC

Trabajo Final – Especialización en Tributación – Zanotto Leonel

todos los regímenes especiales de retención del impuesto sobre los ingresos brutos aplicables a transacciones de tarjetas de compra y crédito. Es un régimen creado en el año 2019 al cual aún no se han adherido todas las jurisdicciones como se podrá observar:

SIRTAC - Listado de Jurisdicciones Adheridas					
Cód	Jurisdicción	VIGENCIA	Fecha Resolución	Resolución	Observaciones
901	CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES	NO			JURISDICCION NO ADHERIDA
902	PROVINCIA DE BUENOS AIRES	01/2023	02/12/2022	RN ARBA N° 28/2022	
903	CATAMARCA	01/2021	05/11/2020	Disposición General 47/2020	
904	CORDOBA	01/2021	02/10/2020	DTO 680-20 y Res SIP 16-20	
905	CORRIENTES	NO			JURISDICCION NO ADHERIDA
906	CHACO	01/2021	24/11/2020	RG 2056/2020	
907	CHUBUT	05/2021	23/02/2021	RG 105/2021 y 309/2021	Vigencia Mayo 2021
908	ENTRE RIOS	12/2022	12/10/2022	Res ATER 273/2022	Vigencia Diciembre 2022
909	FORMOSA	01/2022	30/11/2021	RG 63/2021	Vigencia Enero 2022
910	JUJUY	01/2021	23/10/2020	RG 1579/2020	
911	LA PAMPA	NO			JURISDICCION NO ADHERIDA
912	LA RIOJA	01/2021	10/11/2020	RG 23/2020	
913	MENDOZA	01/2021	30/11/2020	RG ATM 68/2020	
914	MISIONES	05/2021	22/03/2021	RG 11/2021	Vigencia Mayo 2021
915	NEUQUEN	01/2021	27/11/2020	RG DPR 233/2020	
916	RIO NEGRO	03/2021	03/02/2021	RG 59/2021	Vigencia Marzo 2021
917	SALTA	01/2021	19/10/2020	RG 20/2020	
918	SAN JUAN	01/2021	28/12/2020	RG 1173/2020	
919	SAN LUIS	01/2022	03/12/2021	RG 26/2021	Vigencia Enero 2022
920	SANTA CRUZ	01/2021	05/10/2020	RG ASIP 92/2020	
921	SANTA FE	NO			JURISDICCION NO ADHERIDA
922	SANTIAGO DEL ESTERO	01/2021	03/11/2020	RG 58/2020	
923	TIERRA DEL FUEGO	01/2021	19/10/2020	RG AREF 643/20	
924	TUCUMAN	NO			JURISDICCION NO ADHERIDA

Última versión: 07/12/2022 - Incorporación de Arba a partir del mes de Enero de 2023

- **SIRCUPA:** Es el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones en Cuentas de Pago. Con el mismo objetivo que SIRCREB y SIRTAC, este sistema pretende unificar los regímenes de retención que deberían aplicar los PSP (Proveedores de Servicios de Pago) que ofrecen Cuentas de Pago. Es un régimen creado en el año 2022 al que aún deben adherir las jurisdicciones y cuya implementación se encuentra a fecha del presente

trabajo aún en proceso. Sin embargo ya existen varias jurisdicciones que han adherido al régimen sus normativas locales como se podrá observar en el cuadro siguiente:

4. Falta de discriminación en los informes de recaudación de la información referida al origen de la recaudación

Cuando uno analiza los distintos informes de recaudación tributarios que se encuentran disponibles, incluso los de la órbita nacional, se observa que los mismos se confeccionan

SIRCUPA - Listado de Jurisdicciones Adheridas							
Cód	Jurisdicción	VIGENCIA	Locales	Convenio Multilateral	Fecha Resolución	Resolución	Observaciones
901	CIUDAD DE BUENOS AIRES						
902	PROVINCIA DE BUENOS AIRES						
903	CATAMARCA	07/2023	NO	SI	18/05/2023	Disp. Gral DGR-ARCA 25/2023	Se dictó la Disp. Gral. DGR-ARCA 29/2023 con aclaraciones
904	CORDOBA	10/2022	SI	SI	19/08/2022	Res. Mrio Finanzas 202 Letra D	
905	CORRIENTES						
906	CHACO	11/2022	SI	SI	04/10/2022	RG 2135/2022	
907	CHUBUT	02/2023	NO	SI	17/01/2023	Res. 9/2023	
908	ENTRE RIOS	12/2022	SI	SI	12/10/2022	Res. ATER 274/2022	
909	FORMOSA	10/2022	SI	SI	16/09/2022	RG 24/2022	
910	JUJUY	02/2023	SI	SI	14/09/2023 y 16/11/2022	RG 1626/2022	Se estableció una prórroga en la vigencia al 02/2023 (RG 1633/2023)
911	LA PAMPA						
912	LA RIOJA	01/2023	SI	SI	15/12/2022	RG 18/2022	
913	MENDOZA	10/2022	SI	SI	22/09/2022	Res. ATM 46/2022	
914	MISIONES	12/2022	SI	NO	18/10/2022	RG 31/2022	
915	NEUQUEN	10/2022	SI	SI	20/09/2022	Res. DPR 455/2022	
916	RIO NEGRO	11/2022	SI	SI	19/10/2022	Res. ART 787/2022	
917	SALTA	12/2022	SI	SI	20/10/2022	RG 21/2022	
918	SAN JUAN	11/2022	SI	SI	08/09/2022	Res. 1181/2022	
919	SAN LUIS						
920	SANTA CRUZ	10/2022	SI	SI	16/09/2022	RG ASIP 204/2022	
921	SANTA FE						
922	SANTIAGO DEL ESTERO	11/2022	NO	SI	04/10/2022	Res. 7508/2022	
923	TIERRA DEL FUEGO	10/2022	SI	SI	22/09/2022	RG.AREF 711/2022	
924	TUCUMAN						No adherida a SIRCUPA

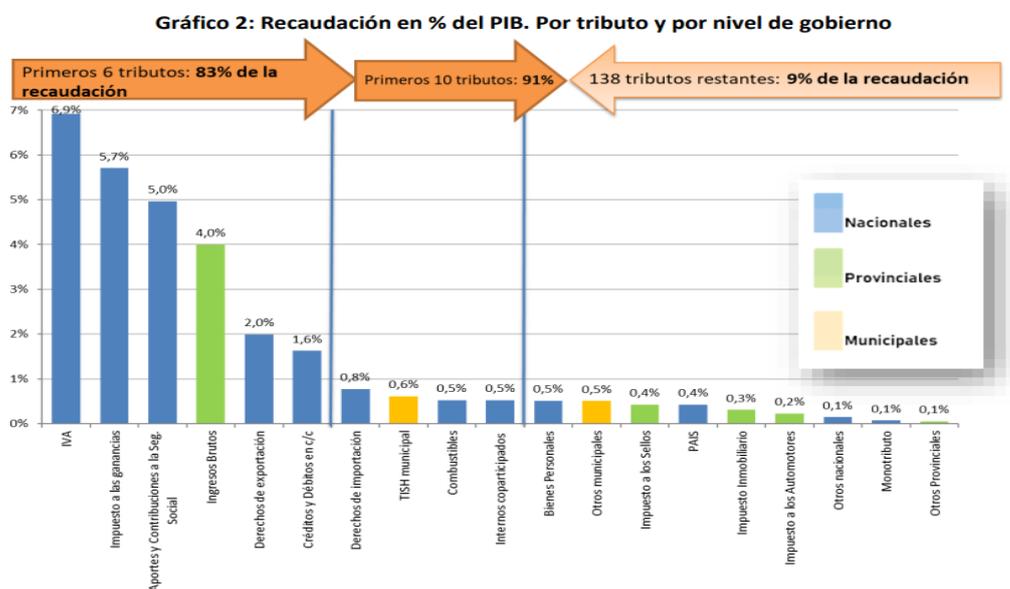
Última versión: 04/07/2023 - En proceso de adhesión a SIRCUPA las jurisdicciones actualmente adheridas a SIRCUPA

tomando en cuenta el criterio de lo percibido incluyendo lo recaudado por aplicación de los regímenes recaudatorios. En realidad, si la aplicación indiscriminada de estos regímenes genera saldos a favor cuasi-permanentes, estamos en presencia de un pasivo o un anticipo de recaudación para el Estado, realizado en miras de un hecho imponible a perfeccionarse en el futuro.

Hay poca información en los registros de las autoridades fiscales que den precisión de la magnitud de los saldos a favor hoy en día, o bien de cuánto representan los regímenes de recaudación respecto de los pagos directos vía declaración jurada. Me permito citar una información de cierta antigüedad que data de 2021, en donde la provincia de Buenos Aires a través del sitio web oficial de ARBA publicaba que el 77% de lo recaudado en el impuesto sobre los ingresos brutos provenía de recaudaciones anticipadas⁸.

⁸Análisis de recaudación tributaria (ARBA), 2021. <https://web.arba.gov.ar/sites/default/files/Analisis%20de%20la%20Recaudaci%C3%B3n%20-%20Diciembre%202021.pdf>

El impuesto en cuestión de este trabajo es uno de los principales en materia recaudatoria a nivel provincial y nacional. Está en los primeros 6 puestos a nivel nacional, representando su recaudación a valores de 2022 un 4% del PBI conforme se puede observar del siguiente gráfico⁹.



Fuente: IARAF en base a AFIP, Ministerio de Hacienda y DNAP. Año 2022. Estimaciones propias para los tributos municipales.

⁹ Vademecum tributario argentino 2023 publicado por IARAF. 11/06/2023.

Es decir que el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo que representa una participación importante, no sólo en orden relativo al PBI sino también en términos consolidados a nivel Estado nacional, provincial y municipal, representando un 13,2% de la recaudación total consolidada conforme se puede apreciar en el siguiente gráfico.

5. Los regímenes de recaudación impositivos a la luz de los principios constitucionales

5.1 Principio de reserva de ley

El primer punto a destacar en el desarrollo de este trabajo será la potencial vulneración

al
principio
reserva
ley por



de
de
las

Fuente: IARAF en base a AFIP, Ministerio de Hacienda y DNAP. Año 2022. Estimaciones propias para los tributos municipales.

constantes y excesivas cargas que enfrentan los contribuyentes, generando en muchos casos permanentes saldos a favor.

Habrà una vulneración cuando el Estado recaude permanentemente pagos a cuenta de hechos imponibles que al perfeccionarse verifican una carga tributaria asociada mucho menor que lo recaudado a cuenta oportunamente. O peor aún, cuando el Estado recaude anticipadamente tributos por hechos imponibles que nunca se generarán.

El principio de reserva de ley aplicable en materia tributaria está consagrado en nuestra Constitución Nacional (CN) y surge de un plexo de artículos: 17, 19, 52 y 75, incs. 1º y 2º. El mismo consagra el concepto de que no puede existir tributo sin una ley previa. Así, el artículo 17 indica que *"Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º"*. Por su parte el artículo 19 refuerza el concepto indicando que *"Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe."*

Este principio también es aplicado por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya que deben atenerse a los principios que expresa o tácitamente están contenidos en la Constitución Nacional conforme los art 5, 31, 33, 123 y 129. Si vamos al ámbito de la la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en su Constitución se consagra este principio en el artículo 51, el que indica que *"No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria"*. Asimismo se establece que: *"El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza"*.

En este sentido, la CSJN ha dicho que éste resulta ser el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional.¹⁰ Esto implica, agrega la Corte, que *"(...) Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas y ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones..."*¹¹

Al respecto, vale destacar también que *"...el principio de legalidad o de reserva de la ley no es solo una expresión jurídico formal de la 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, abarcando tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales"*

¹⁰ "Berkeley International ART. SA. c/EN (Mº E Y OSP) - D. 863/98 s/Amparo LEY 16986 -D. 863/98. B. 453. XXXV. REX". CSJN. 21/11/2000. (fallos 323:3770)

¹¹ "Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional". 20/2/2018. CSJN. (Fallos: 341:101)

*como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones*¹²

En otro antecedente, la Corte ha destacado que "(...) el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice **es una exacción o un despojo** que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la CN.¹³

También sostuvo que en una provincia "no pueden hacerse efectivos otros impuestos locales que los creados por las leyes u ordenanzas del mismo carácter, sin que sea posible al Poder Ejecutivo establecer otros o extender los existentes a distintos objetos que los expresamente previstos en aquellas leyes"¹⁴.

La CSJN ha reiterado en varias oportunidades que el principio de legalidad constituye una garantía sustancial¹⁵ en el campo de la tributación, "en el que **sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria**; esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (...)".

Cabe preguntarse en este punto, qué es lo que sucede con este principio constitucional cuando nos encontramos en la práctica cotidiana con excesivos saldos a favor en las declaraciones juradas de los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos. ¿Son verdaderos pagos a cuenta si constantemente le estoy pagando más dinero al Estado que lo indicado como alícuota nominal en la ley tarifaria correspondiente?

La Corte Suprema de Justicia de la provincia de Tucumán ha analizado numerosas causas referidas a la afectación del principio de reserva de ley en la aplicación de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos en el ámbito de su jurisdicción. En este sentido, vale la pena destacar algunos lineamientos de recientes antecedentes en la materia.

En la causa "Abastecedora del Norte"¹⁶, dicho tribunal sostuvo que: "La RG (DGR) 86/2000, incurre en exceso reglamentario al afectar elementos estructurales del impuesto, que deben venir establecidos por ley formal. En virtud de ello, el régimen de percepción impuesto por resolución del director de Rentas de la Provincia **resulta conculcatorio del principio de**

¹² "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Prov de Tucumán". 09/05/2006. (Fallos: 329:1554)

¹³ "Gutiérrez, Manuel Arturo c/ Prov. de San Juan". CSJN. 20/05/1938. (Fallos 180:384) y "Destilerías, Bodegas y Viñedos El Globo Ltda. V. Prov. De San Juan". CSJN. 13/09/1939. (Fallos 184:542)

¹⁴ "Sara Doncel de Cook v. Provincia de San Juan", CSJN. 1929. (Fallos 155:290)

¹⁵ "Apache Energía Argentina SRL v. provincia de Río Negro". CSJN. 2009. (Fallos 332:640)

¹⁶ "Abastecedora del Norte c/ Prov de Tucumán" . Corte Sup Tucuman. 06/10/2016

legalidad delineado por los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución de Tucumán, lo que justifica declarar en este caso su inconstitucionalidad”.

Refiriéndose también a la aplicación de la resolución 80/2003 (Régimen de recaudaciones bancarias en Tucumán), la Cámara de Apelaciones de dicha provincia sostuvo en la causa “Moyco SRL”¹⁷ que “(...) Se agrava el caso al haber probado el importante saldo a favor que le genera a la empresa -obligada tributaria- este sistema de recaudación diseñado por una norma de rango sub-legal, que al encontrarse apartado del presupuesto de hecho del impuesto analizado, **aparece más bien asimilado al impuesto nacional que se aplica sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria (ley N° 25.413)**, que a lo estrictamente previsto en la norma emitida por la Legislatura Provincial.

No sería viable desde la óptica constitucional propuesta en este fallo, que por vía de disposiciones sub-legales emitidas por la DGR, con el fin de diseñar un sistema de recaudación de un determinado impuesto y la eventual exclusión de ese régimen o la restitución de sumas indebidamente retenidas en ese marco, en la actual situación de alta inflación que vive el país se termine generando en la práctica un ingreso que se encuentra excedido sustancialmente respecto del monto legalmente exigible a los contribuyentes, a lo que debe sumarse el retardo en la restitución y la transitoriedad en su exclusión, lo que terminaría instaurando por vía reglamentaria una suerte de empréstito forzoso.”

Resulta interesante observar en este último antecedente cómo cobra relevancia la potencial analogía de impuestos nacionales en los hechos. El planteo del contribuyente apuntaba a que si un régimen de recaudación bancaria del impuesto sobre los ingresos brutos genera constantes saldos a favor, en nada se lo distingue en ese caso con el impuesto nacional sobre débitos y créditos bancarios.

En igual sentido, observamos un planteo similar en la causa “Fonseca SA”¹⁸, del mismo tribunal, en donde se resaltó y agregó la insuficiencia de los certificados de exclusión temporales o mecanismos de devolución cuando el problema de saldos a favor es constante.

En este sentido, destaco lo que indica la Dra. María Ines Brandt respecto a los saldos a favor impositivos: “(...) cabe señalar que los pagos a cuenta que superan a la obligación tributaria a la cual refieren constituyen en realidad impuestos encubiertos o empréstitos forzosos. Ello, en

¹⁷ “Moyco SRL c/ prov de Tucumán”. Cam Apel Tucumán. Sala III. 05/06/2019

¹⁸ “Fonseca SA c/ Prov de Tucumán”. Cam Apel Tucumán. Sala II. 27/08/2020

*tanto aprehenden capacidad contributiva diferente de la tomada en consideración por el impuesto al que dicen vincularse.*¹⁹

Dar la posibilidad al contribuyente de optar por ciertas “cláusulas de escape” tales como certificados de exclusión o de mecanismos de devolución y recupero de los tributos pagados a cuenta será fundamental a los fines de morigerar esta situación.

Claramente existen situaciones de coyuntura económica que generan que las administraciones tributarias de las distintas provincias soslayan este principio en pos de recaudar ante la necesidad de solventar el excesivo gasto público que deben afrontar. Es para destacar la opinión del Dr. Reyes en este punto²⁰: *“La ilegalidad propiciada por el propio Estado, ejerciendo de forma primitiva su poder tributario, sin ceñirse al principio de legalidad, exacerbando la relación de fuerza (o de supremacía y sujeción), donde un simple acto administrativo emanado de un funcionario público del Poder Ejecutivo despoja de la propiedad a los particulares, sin que existan remedio procesales idóneos (salvo excepciones) para evitar tal atropello, conlleva externalidades negativas que alteran las decisiones de los agentes económicos por los incentivos que generan, afectando la productividad del sistema económico e incrementando los abrumadores niveles de informalidad.”*

5.2 Principio de igualdad

El segundo punto a analizar es la potencial vulneración al principio de igualdad en la aplicación de estos regímenes. Supongamos un universo de contribuyentes en donde todos presentan similares características en términos de actividad, interés fiscal, volúmen de operaciones, etc. Sería razonable en este escenario pensar que todos ellos tengan idénticas condiciones de capacidad contributiva pero también de carga administrativa de cara a la aplicación de regímenes informativos y, puntualmente en lo que atañe a este trabajo, a la aplicación de regímenes de recaudación. Sin embargo, en la práctica podemos observar que esto no siempre ha sido así.

Vale recordar que nuestra Constitución Nacional consagra el principio de igualdad en el artículo 16, el cual reza que *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son*

¹⁹ Brandt María Inés, Demartino Julieta, Vergara Sergio. “¡Démonos cuenta, no son pagos a cuenta! A propósito de las últimas resoluciones de AFIP sobre retenciones, percepciones y otros pagos a cuenta”. Ed. Errepar. Agosto 2023

²⁰ Reyes Carlos. “Externalidades negativas de un sistema tributario por fuera de la ley”. Junio 2023. Ed Errepar.

iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”

En este sentido, en materia tributaria se hace hincapié en tratar “igual a los iguales y desigual a los desiguales”; siendo así, este principio se ve íntimamente vinculado con el de capacidad contributiva.

Vale destacar, y refiriéndonos al tema del trabajo, la importancia de la no discriminación del contribuyente y la ausencia de arbitrariedades que puedan vulnerar este principio. Resulta interesante en este punto mencionar lo sucedido en la causa Garvich²¹.

En este caso, la actora interpuso demanda contra la provincia de Tucumán a efectos de que se declare la inconstitucionalidad de ciertas normas provinciales que lo designaban y obligaban a actuar como agente de retención del impuesto sobre los ingresos brutos. La actividad del contribuyente era la de “venta al por menor de artículos de marroquinería, paraguas y similares n.c.p.” y su principal agravio en este sentido fue que sus competidores directos que tenían declarada la misma actividad no tenían la carga pública de ser agentes de retención. En este sentido, el contribuyente consideró que se vulneraba en el caso el principio de igualdad ante la ley.

Para probar esta situación, el contribuyente aportó en la causa distintas constancias de inscripción de otros contribuyentes que tenían la misma actividad declarada pero que la Dirección General de Rentas de Tucumán no los había designado para actuar como agentes de recaudación. Asimismo, se aportó una prueba pericial en la que vale destacar el siguiente párrafo respecto a los proveedores de la actora: *“los proveedores de extraña jurisdicción se niegan o son reticentes a vender en la provincia cuando el cliente es un agente de retención por cuando los hacen pasibles de una retención que luego no podrán usar como pago a cuenta de un impuesto por el cual no son sujetos pasivos, justamente por ser contribuyentes en extraña jurisdicción para los casos en que los mismos no estén incorporados al Convenio multilateral”.*

Teniendo en cuenta lo mencionado, los jueces de la Cámara de apelaciones de Tucumán sostienen que *“(…) el actor invoca que la Provincia vulnera el principio de igualdad cuando la DGR lo designa agente de retención, sin que ésta aduzca razonablemente cuáles fueron las circunstancias particulares que tuvo en cuenta al seleccionarlo en el año 2009 para cumplir, desde el año 2010, con una carga pública. Pero ese agravio viene acompañado de otra cuestión también determinante: que paralelamente la DGR eximió tácitamente de desempeñar esa carga pública a otros sujetos que desarrollan la misma actividad que el accionante y que, en algunos casos,*

²¹ “Garvich, Fernando Pedro x/ Prov de Tucumán DGR s/ inconstitucionalidad”. Cam Cont Adm Tucuman. Sala III. 26/05/2020

registran como fecha de alta en el IIB los años 1969 (fs. 05), 1998 (fs. 06), 2004 (fs. 07), 1994 (fs. 08) y 1992 (fs. 09), sin que al 18/02/2020 (es decir diez años después de que el actor haya comenzado a actuar como agente) conste que estas personas, que compiten con él en su rubro, hayan sido designados agentes de retención.

Las razones de esa decisión no han sido aquí debidamente fundamentadas por la Provincia (he ahí, en parte, lo irrazonable de la medida), ni tampoco luce proporcionada con el fin que la Administración busca alcanzar al designar agentes de retención, ya que en las designaciones la DGR no esgrime siquiera haber seguido algún parámetro objetivo que explique por qué un sujeto sí y otros no, a pesar del tiempo transcurrido.”

Por ello, la Cámara concluye en el caso que *"En suma, se desprende que la conducta desplegada inicialmente por la Dirección General de Rentas de la Provincia al dictar la RG N° 203 del 18/12/2009, y posteriormente con el tiempo mantener el comportamiento de no designar agentes de retención a otros competidores del mismo rubro (más de diez años respecto del actor), configura una **clara violación al principio de igualdad tributaria.**"*

Es interesante la postura del fallo, puesto que se observa una manifiesta desigualdad en la designación como agente de retención a un contribuyente, donde se pudieron probar los perjuicios comerciales y económicos que genera en el contribuyente llevar adelante dicha carga pública. Con esto no se quiere decir que sea ilegal establecer regímenes de recaudación, por el contrario, el punto importante a destacar en este apartado es la importancia de que las designaciones como agente de recaudación no generen desigualdades manifiestas que afecten el desarrollo de las actividades, y que a su vez respeten estrictas y razonadas cuestiones de interés fiscal.

En adición, y haciendo referencia al principio constitucional analizado, en la causa "SA importadora y exportadora de la Patagonia"²², el contribuyente manifestó la vulneración del principio de igualdad puesto que por una vía oblicua se incrementa la real alícuota que se le exige, por encima de la que es establecida para todos los demás contribuyentes que desarrollan la misma actividad dentro de la Ciudad de Buenos Aires.

En la causa, el voto en minoría de la Dra. Ruiz desecha la declaración de inconstitucionalidad por afectación a este principio puesto que observa que todos los contribuyentes, ante el potencial incremento de saldos a favor por aplicación de los regímenes de recaudación, tienen la posibilidad de iniciar la vía de la repetición. Se destaca lo mencionado por el Dr. Casas que indicó que *"(...) en principio no procedería la declaración de*

²² "SA Importadora y exportadora de la Patagonia". Sup Trib CABA. 12/11/2008

inconstitucionalidad, instrumento que constituye la "ultima ratio" del ordenamiento jurídico, limitada a supuestos en que no existe otra manera de proteger los derechos y principios constitucionales en pugna. Y es que la aplicación del sistema de retención en la fuente no genera una lesión en el derecho constitucional de la actora, porque la misma tiene la opción de repetir las sumas pagadas en exceso al GCBA, instrumento que le permite conservar incólume su patrimonio.

Indudablemente, interponer periódicamente un reclamo de repetición ante el Fisco local insume tiempo y la realización de trámites administrativos por parte del contribuyente y el Fisco local, que sería conveniente evitar. Pero que un sistema sea poco práctico o engorroso no lo transforma automáticamente en inconstitucional, porque en definitiva definir la modalidad de percepción de los tributos resulta un resorte exclusivo de los poderes políticos, que sólo puede ser declarado ilegítimo cuando existan violaciones a normas jurídicas."

Sin embargo, la postura fue desechada por mayoría. Destaco en este punto el voto del Dr. Casas que indicó respecto de la sentencia de la Cámara que: *"Es por lo hasta aquí dicho que la afirmación de la Sala en el sentido de que no habría infracción al principio de igualdad en tanto "todos los contribuyentes que realicen operaciones similares a la actora sufren retenciones con una alícuota uniforme", no pasa de ser una aseveración dogmática que no se hace cargo del írrito criterio de discriminación en virtud del cual se distorsiona el régimen retentivo en el caso de contribuyentes con actividades interjurisdiccionales y con un bajo coeficiente de asignación de recursos a la jurisdicción local, como ocurre en la especie.*

*Ello es así, ya que la afectación del principio de igualdad **se consume no sólo a través de un trato desigual a los iguales, sino también -y quizás más solapadamente- cuando se asigna un trato igual a los desiguales.** Recuérdese, en tal sentido, la afirmación vertida por Anatole France al referirse a la majestuosa igualdad de la ley en Francia que se consagraba, "prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de París"*

5.3 Principio de no confiscatoriedad

El tercer punto a destacar en este análisis desde la perspectiva constitucional es la potencial afectación de los regímenes de recaudación al derecho de propiedad, en definitiva, vulnerando el principio de no confiscatoriedad.

Este principio se encuentra primeramente establecido en el artículo 14 de la Constitución Nacional, al indicarse que *"Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos*

conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: (...) de usar y disponer de su propiedad...".

Asimismo, el artículo 17 agrega que *"La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley."*

El respeto a la propiedad privada podría parecer a priori contrapuesto al establecimiento de un tributo, vale recordar que la propia Constitución faculta al Estado a recaudar las contribuciones establecidas en el artículo 4, es por ello que vale preguntarnos ¿hasta qué punto un tributo no afecta esta garantía constitucional? ¿Existe un parámetro a tener en cuenta?

Desde ya, que a la simple lectura del artículo 17 sería irrazonable que un tributo absorba el 100% del patrimonio o de la renta de un contribuyente. Si bien se refiere a otro tributo, vale recordar lo mencionado por la CSJN en la causa Candy²³, en donde por la no aplicación del mecanismo de ajuste por inflación impositivo en el impuesto a la ganancias, se terminaba absorbiendo una porción sustancial de la renta. En aquel precedente, la Corte sostuvo que *"El control de constitucionalidad en el punto, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho -cuya función social se ha de tener presente- se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo."*

Al respecto, se ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (...) En todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega".

De lo que se desprende de la jurisprudencia a nivel nacional, lo importante para sostener que se está en una situación de confiscatoriedad en términos tributarios, es la prueba.

Mención aparte precisa el tema del quantum del tributo. ¿Cuál es el límite para considerarlo confiscatorio? Relevante jurisprudencia ha tratado la temática a lo largo del tiempo y lo que desprende de ella es que no hay una aplicación numérica dogmática hacia un sentido. Por el contrario, dependerá de las circunstancias que se aleguen en la causa, del contexto histórico y particular de aplicación del tributo cuya aplicación se pretenda impugnar.

²³ "Candy SA c/ AFIP y otro s/ recurso de amparo. CSJN. 03/07/2009". (Fallos 332:1571)

Cuando analizamos el tema de la confiscatoriedad en el ámbito de los impuestos a los consumos, la lógica es diferente puesto que los mismos son trasladables. Es decir, un impuesto indirecto al consumo, al ser recuperado vía un aumento de los precios de los bienes y servicios, mal podría un contribuyente plantear en ese escenario un supuesto de confiscatoriedad. En este entendimiento, la CSJN. rechazó la aplicación del principio de no confiscatoriedad²⁴. Sin embargo en un antiguo precedente²⁵, la CSJN consideró que es posible demostrar que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, absorbiendo una porción sustancial de la misma.

En mi opinión, el permanente incremento y sostenimiento de saldos a favor por aplicación de los regímenes de recaudación que nos convocan en este trabajo, y la potencial imposibilidad de trasladar el impacto financiero y económico a precios de esta situación, podría derivar en un planteo de confiscatoriedad. Es decir, si los pagos a cuenta del tributo de manera permanente son superiores a la determinación tributaria al final de cada mes, lo que está ocurriendo en los hechos, es que la tasa efectiva del tributo sobre los ingresos es superior a la alícuota nominal establecida por ley. En rigor, hay un incremento del tributo por una vía que no es la de la ley en sentido estricto en vulneración del principio de legalidad y potencialmente del de no confiscatoriedad.

Más dificultosa aún puede resultar la prueba de confiscatoriedad cuando hablamos de un conjunto de tributos o la aplicación simultánea de tributos de la órbita nacional y provincial sobre un mismo contribuyente. En definitiva, a los efectos de probar la vulneración a este principio será fundamental que la prueba sea clara y precisa. En este sentido, la CSJN en la causa "Gómez Alzaga"²⁶ no ha admitido la declaración de inconstitucionalidad por la aludida transgresión a este principio por parte del sistema tributario en su conjunto, transformando esta cuestión en una cuestión política no judicializable. En el caso, la CSJN admitió su competencia originaria para evaluar la confiscatoriedad en una demanda conjunta que le realizó el contribuyente a la provincia de Buenos Aires y al Estado Nacional. Finalmente la causa resultó adversa por una cuestión de prueba, ya que la CSJN sostuvo que *"debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial"*.

²⁴ "Fisco nacional v. Robert Bosch SA". CSJN. 1933. (Fallos 170:180)

²⁵ "SA Argentina de Construcciones Acevedo y Shaw v. Municipalidad de Santa Fe". CSJN. 1946. (Fallos 205:562)

²⁶ "Gómez Álzaga Martín Bosco c/ Prov Bs Aires y Estado Nacional". CSJN. 1999. (Fallos 322:3255)

5.4 El requisito necesario de sustento territorial

5.4.1 La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

En la causa "Asociación de Bancos c/ Misiones"²⁷ el Alto Tribunal ha declarado el sustento territorial es necesario e inherente a cualquier tributo y que las provincias no pueden excederse en sus atribuciones tributarias, ya que el derecho reservado de crear impuestos y establecer las formalidades y acciones necesarias para hacerlos efectivos los tributos, no faculta al legislador local a actuar más allá de su potestad jurisdiccional e invadir otras jurisdicciones; pues ninguna provincia puede legislar, sino sobre las personas o cosas sometidas a su jurisdicción.

Cabe precisar que la doctrina citada se generó en una causa en la que se discutió la aplicación del impuesto de sellos a fideicomisos financieros. Dicho impuesto prevé diversos nexos como pueden ser el lugar de celebración del instrumento, el lugar donde tenga efectos el contrato, el lugar de ubicación de los bienes al momento de la firma, entre otros. La CSJN interpretó que la pretensión de la provincia de Misiones de gravar contratos de fideicomiso con el impuesto de sellos que habían sido suscriptos en Ciudad de Buenos Aires carecía del necesario sustento territorial inherente a cualquier tributo.

No obstante, consideramos que la amplitud de la declaración de la CSJN también resulta aplicable al impuesto sobre los ingresos brutos.

5.4.2 El impuesto sobre los ingresos brutos y el Convenio Multilateral

Yendo al ámbito del impuesto sobre los ingresos brutos cobra absoluta relevancia el sistema de coordinación horizontal que tenemos vigente en Argentina para este tributo que es el convenio multilateral y las interpretaciones que los órganos de aplicación, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, tienen en la aplicación de dicha normativa.

Como hemos visto en apartados anteriores, la Comisión Arbitral otorga determinados lineamientos para el establecimiento de los regímenes de recaudación del impuesto a lo largo del país. Algunos de ellos, desoídos por las jurisdicciones como es el caso de Tucumán que ha presentado una demanda judicial contra ciertas interpretaciones vertidas en la resolución general 4/2011 de la Comisión Arbitral.

Uno de los elementos esenciales del impuesto sobre los ingresos brutos es el principio de territorialidad, contemplado en todo los códigos fiscales que regulan los aspectos esenciales de este tributo. El Código Fiscal de CABA establece en la definición de hecho imponible que "Por

²⁷ "Asociación de bancos privados de capital argentino (ADEBA) y otros c/ Misiones". CSJN. 12/09/2023 (Fallos: 346:1015)

*el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las contratos asociativos que no tienen personería jurídica, **cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo.***²⁸

De la lectura del artículo citado en el párrafo anterior se desprende que el principio de territorialidad se encuentra férreamente mencionado en la definición de hecho imponible, como no podría ser de otra manera, y que a su vez tiene una aplicación llana en cuanto a que el mismo incluye cualquier espacio territorial involucrado en jurisdicción de la Ciudad. En sentido similar, la provincia de Buenos Aires indica que *"El ejercicio habitual y a título oneroso en **jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires**, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- **cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.**"*

En este punto resulta interesante analizar la perspectiva de la territorialidad desde dos aristas:

- La designación como agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos.
- La condición de sujeto pasible de retenciones, percepciones y otros pagos a cuenta en el tributo.

5.4.3 Relevancia de la técnica legislativa para imponer la obligación de actuar como agente de recaudación

La designación como agente de recaudación del impuesto es una tarea que puede ser compleja para un contribuyente, no solo por el esfuerzo de comunicación a clientes y proveedores sino por la implementación de los distintos escenarios posibles en los sistemas de facturación y pago. Muchas veces ha ocurrido que las administraciones no otorgan el debido

²⁸ Código Fiscal CABA. Art 202. TO 2023

tiempo de implementación de los cambios y eso conlleva a la generación de errores o incluso de omisiones en la aplicación de los regímenes.

A lo largo de las normativas provinciales nos encontramos con dos tipos o formas de designación del rol de agente de recaudación:

- **Designación directa:** Aquella que proviene de la comunicación directa y unívoca por parte de las autoridades fiscales. Generalmente publicada a través de un padrón de sujetos obligados que se ordena por número de CUIT y que lógicamente su conformación debe responder a cuestiones de interés fiscal (tamaño de la empresa, volúmen de operaciones, etc). Por ej: CABA, Neuquén, entre otras.
- **Designación indirecta:** Aquella que no proviene de una comunicación directa por parte de la autoridad fiscal sino que por el contrario, depende del cumplimiento de determinados parámetros establecidos en la normativa provincial como puede ser por ejemplo superar determinado nivel ingresos en el año calendario inmediato anterior.

En los casos de designación indirecta es donde se observan las mayores dificultades a la hora de su implementación y en donde se observan en la práctica omisiones o errores. Por ejemplo en el caso de la provincia de Buenos Aires nos encontramos con la Disposición Normativa B 1/2004, la cual refiere como requisitos:

- **Territorialidad:** El art 318 de la disposición normativa B 1/2004 indica que *"Quedan comprendidos en las normas del presente Capítulo, cualquiera fuese su domicilio principal, real o legal, quienes posean en esta Provincia sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales y todo otro tipo de establecimiento, explotación, edificio, obra, depósito o similar y quienes se valgan para el ejercicio de su actividad en territorio provincial de los servicios de comisionistas, corredores, consignatarios o martilleros. Tales sujetos deberán actuar como agentes de recaudación respecto del impuesto sobre los ingresos brutos en la medida en que los ingresos fueren atribuibles a la jurisdicción provincial y de acuerdo con lo normado en las Secciones que siguen."*
- **Nivel de ingresos:** Por su parte el art 320 de la disposición citada incorpora un requisito de nivel de ingresos generados en el año calendario inmediato anterior a los fines de quedar obligado a actuar como agente.

Más allá de los parámetros objetivos de ingresos o de actividad que puedan establecer los fiscos provinciales en función de cuestiones de interés fiscal, tal vez el requisito más importante a considerar es el de territorialidad. En este sentido, mal podría una jurisdicción obligar a un sujeto a actuar como agente de recaudación siendo que no desarrolla actividades y no es contribuyente en la misma.

Sin embargo, estas circunstancias se han hecho presentes en algunos antecedentes. Resulta importante considerar en este punto lo ocurrido en la causa "Banco CMF"²⁹. El contribuyente en este caso se vio agraviado por la creación del régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias de la provincia instaurado por la RG 80/2003 de la Dirección General de Rentas que obligaba al banco a actuar como agente de recaudación. En la demanda, el banco indicaba, entre otras cuestiones, *"(...) que la resolución general 80/2003 estableció un régimen que en principio se limitó a las cuentas abiertas en la Provincia de Tucumán, por lo que el actor no se vio afectado, ya que no posee sucursales en esta Provincia. Pero indica que con posterioridad, la resolución general amplió dicho régimen, incorporando como sujetos obligados a actuar como agentes de recaudación a las entidades financieras domiciliadas fuera de la Provincia."*

Por su parte la autoridad fiscal, entre otras cuestiones, sostiene que *"(...) tampoco se vulnera la condición de territorialidad aducida por el actor, en tanto únicamente se encuentran gravadas las actividades realizadas dentro de la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, por ende, sometidas a su ámbito de jurisdicción tributaria."*

Primeramente cabe destacar que la cámara resalta en la causa que no hay controversia alguna respecto a que el banco no cuenta con sustento territorial alguno en la provincia. Dicho esto evalúa la constitucionalidad del régimen partiendo de esta situación. A tal efectos sostiene que *"(...) A decir verdad, los argumentos desarrollados por la demandada en este caso particular no superan el fundamento genérico de toda carga pública: el deber genérico de colaboración del ciudadano con el Estado."*

Pero en este caso, no debemos perder de vista que el Banco CMF no tiene asiento territorial en la Provincia de Tucumán. Como dijimos, no se encuentra controvertido en autos que el Banco actor (con domicilio en Capital Federal) no posee sucursales en nuestra provincia.

A nuestro modo de ver, 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. En la medida que el particular convive en el medio local, comparte relaciones con numerosos contribuyentes del Fisco, instala sus sedes o sucursales en la plaza, o se convierte él mismo en sujeto protagonista activo de una hecho imponible, parece claro que el nexo de proporcionalidad de la carga pública tiene sustento cercano en puntos comunes o compartidos. En cambio, 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

²⁹ "Banco CMF c/ Prov de Tucumán". Cam Apel Tucuman. Sala II. 03/02/2014

se difumina, tiene sustento más distante y está desprovisto de puntos comunes de apoyo objetivo y tangible.(...)”

Es por ello que la Cámara agrega que "(...) *Siendo así, se aprecia a todas luces **desproporcionado** que 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.*"

De esta manera y de forma categórica el vocal instructor de la causa Dr. Novillo concluye que "*Así las cosas, advertimos que con la nueva norma del artículo 3 de la resolución 80/03 se produce un trato diferencial y gravoso en perjuicio de las entidades financieras con asiento territorial fuera de la Provincia de Tucumán, puesto que se impone para éstas un **sacrificio extremadamente intenso**, o lo que en este caso es lo mismo, huérfano de todo sustento tangible. Efectivamente, apartándose de lo normado en los demás regímenes provinciales de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre créditos en cuentas bancarias, **la resolución 80/03 recarga con idéntico servicio personal a las entidades que no tienen asiento territorial ni tampoco son contribuyentes del impuesto sobre ingresos brutos en la Provincia.***"

*Esta circunstancia supone una distribución -a todas luces- desigual del peso del gravamen que comporta la carga en cuestión, y **representa una violación del principio de igualdad ante el reparto de las cargas públicas consagrado en el artículo 16 de nuestra Constitución Nacional.***"

Resulta claro por los fundamentos descriptos en el fallo que el sacrificio al que se ve sometido un contribuyente de extraña jurisdicción al tener que cumplimentar con las normas inherentes a su actuación como agente de recaudación de un impuesto provincial son absolutamente desmedidos y violatorios de principios constitucionales. No solo existe una clara transgresión al principio de territorialidad sino que también existe una vulneración al principio de igualdad por cuanto se le impone la misma carga pública al contribuyente con asiento en la provincia y al de extraña jurisdicción (trato igual a desiguales).

Por su parte, en la causa "Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Provincia de Formosa"³⁰ en una situación análoga, la Procuradora Fiscal Laura Monti sostuvo que el caso es de competencia originaria de la CSJN por cuanto exige dilucidar si la demandada pretende ejercer sus facultades tributarias de modo tal que sean susceptibles de afectar la regulación de la actividad bancaria, que constituye una atribución del Gobierno nacional, cuya adecuada interpretación resulta esencial para la justa solución de la controversia y permite apreciar si existe la violación constitucional que se alegaba.

5.4.4 El requisito de territorialidad en relación con el carácter de sujeto pasible de retenciones, percepciones y otros pagos a cuenta en el tributo.

Así como describíamos en el apartado anterior que existe un método directo y otro indirecto para la designación de un agente de recaudación, lo mismo sucede cuando estamos en presencia de la definición de sujeto pasible de los regímenes:

- **Vinculación directa:** Implica la aplicación de un nexo territorial de manera directa con la operación sujeta a retención/percepción. Por ejemplo, una operación de venta de bienes cuyo destino final es la provincia de Mendoza, sería razonable que aplique en la factura el régimen de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos de dicha provincia. Del mismo modo, ocurre en el régimen de retención, el pago de una operación de venta de bienes cuyo destino final es la provincia de La Pampa, sería razonable aplicarle retenciones de la mencionada provincia. Es decir, al haber una vinculación directa y unívoca entre la operación, su consecuente asignación como ingreso conforme las normas del convenio multilateral y el régimen de recaudación aplicable a la misma, no quedan dudas que hay potestad por parte de la jurisdicción de aplicar el régimen.
- **Vinculación indirecta:** Implica la aplicación del régimen por vinculación indirecta a la operación sobre la cual se aplica el régimen. Por ejemplo, una operación de venta de bienes cuyo destino final es la provincia de Mendoza y se pretende aplicar el régimen de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Tucumán en la factura puesto que el destinatario de dicha factura es un contribuyente inscripto en ésta última provincia. En este sentido, el mero hecho de estar inscripto o desarrollar alguna actividad genera la obligatoriedad de aplicación del régimen, aún en los casos en donde la operación en cuestión no tenga absolutamente nada que ver con la potestad tributaria de esta jurisdicción. Si bien en la práctica nos encontramos con regímenes que

³⁰ "Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ provincia de Formosa". Dict PGN. 28/12/2021. A fecha de presentación del presente trabajo, la CSJN no se ha expedido en la causa.

proporcionan la base imponible en estos regímenes al coeficiente unificado aplicable a esta provincia (lo cual atenúa el impacto de su aplicación), lo cierto es que este tipo de regímenes al convivir con los anteriores generan situaciones de “**pluri-percepción**”, esto es regímenes de percepción aplicados en una factura pertenecientes a dos o más jurisdicciones. Por su parte, también nos encontramos en los regímenes de retención la aplicación de este criterio, por ejemplo esto lo hallamos en la provincia de Misiones, en donde no solo se aplica un método indirecto de nexos territorial sino también que el régimen carece de proporcionalidad en la determinación de la base sujeta a retención aplicando alícuotas plenas sobre operaciones que no se asignan como ingreso a la jurisdicción.

De los dos métodos descritos, la aplicación del segundo de ellos es el que más probabilidades tiene de generar significativos saldos a favor en las declaraciones juradas de los contribuyentes, razón por la cual será fundamental establecer “cláusulas de escape” a esta situación accesibles y claras conforme señalaremos en el apartado 7.

6. Pautas uniformadoras. Ley de Coparticipación Federal.

La ley de coparticipación federal que tenemos vigente, ley 23.548, establece en su artículo 9 la prohibición para las provincias de aplicar gravámenes análogos a los que coparticipa la Nación. Vale destacar en este sentido la opinión de Dino Jarach respecto al concepto de analogía en el derecho tributario: *"Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: **definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables** o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en estos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, **adopción de bases de medición sustancialmente iguales**. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición"*.³¹ Es decir que Jarach resaltaba que dos tributos eran análogos cuando contaban con bases imposables o hechos imposables sustancialmente idénticos. La CSJN introdujo un tercer concepto de analogía en la causa Aerolíneas Argentinas³² el cual refiere a los efectos económicos de los impuestos. Así las cosas, la CSJN desarrolla en el fallo

³¹ Jarach Dino. "Coparticipación provincial en impuestos nacionales", publicación del Consejo Federal de Inversiones, Cap. N, Bs. As., 1966, pág. 183 y ss. Anteproyecto de ley de unificación y distribución de impuestos.

³² "Aerolíneas Argentinas c/ Provincia de Buenos Aires. CSJN. 13/11/1986. (Fallos 308:2153)

que "(...) en tales condiciones, y teniendo en cuenta las circunstancias de autos, cabe concluir que el impuesto provincial a los ingresos brutos **no es susceptible de traslación** por no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del billete aéreo y cuya determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por la actora, lo cual excluye al caso de la previsión del artículo 9, inciso b), párrafo 4 de la ley 20221 (texto según la L. 22006), y lo encuadra en el supuesto que contempla el párrafo 2, en cuyo texto se plasma el principio básico que privilegió el legislador, consistente en "la imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable" (nota al Poder Ejecutivo acompañando el proyecto de L. 22006).

*Que por lo expuesto y **por el hecho de encontrarse las rentas de la actora sujetas al impuesto a las ganancias** (L. 20628 y 22016, y sus modif.), la aplicación del tributo local importa que se **configure la hipótesis de doble imposición** reñida con la regla antes señalada, lo cual autoriza a hacer lugar a la demanda, sin perjuicio de destacar que esta solución tiende a revertir la incoherencia que revelan los actos del Estado que, por un lado, no incluye el impuesto a los ingresos brutos en el costo de la tarifa oficial de la empresa de transporte aéreo, y, por el otro, el mismo Estado "lato sensu" intenta percibir dicho impuesto, cuando la aludida exclusión lo desnaturalizó en su sustancia técnica, con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos."*

Dicha disposición es de aplicación mandatoria a todas las provincias, sin embargo en determinados tributos el propio artículo 9 no dispone la excepción a esta prohibición respecto de dos tributos en particular: Impuesto sobre los ingresos brutos e impuesto de sellos, para los que rige a su respecto el requisito de que recaiga sobre actividades con fin de lucro, la utilización del convenio multilateral como herramienta de coordinación financiera horizontal, el requisito de habitualidad y el de territorialidad, entre otras cuestiones. Es decir que si alguna jurisdicción no cumpliera estos requisitos o pautas uniformadoras del impuesto entonces nos encontraríamos ante una infracción a la ley de coparticipación, la cual como reseñamos en la introducción posee rango constitucional.

Una mención especial es importante hacer respecto al requisito de "fin de lucro" puesto que si bien el mismo se encuentra contemplado en la ley de coparticipación federal, todos los códigos fiscales han receptado el concepto de "onerosidad" como definatorio del hecho imponible en el impuesto, siendo este último más amplio y abarcativo. Asimismo, y en línea con lo mencionado, y tal vez con clara contraposición a lo establecido en la ley 23.548, el consenso fiscal firmado en el año 2021³³ por las provincias y las autoridades del gobierno de la Nación

³³ A nivel nacional, sancionado por la ley 27.687 (BO 04/10/2022)

también refiere al requisito de onerosidad. De hecho indica en materia del impuesto sobre los ingresos brutos que las provincias se comprometen a *"Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso,- **lucrativo o no-** en las jurisdicciones provinciales (...)"*. Cabe destacar que la CSJN en relación a los pactos fiscales - entre los cuales está el consenso fiscal 2021-, que *" Las leyes-convenio (como la ley de coparticipación) y los denominados "pactos fiscales", que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias y esa gestación institucional las ubica con una singular jerarquía dentro del derecho federal que impide su modificación o derogación unilateral por cualquiera de las partes; la esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes"*³⁴.

De lo antedicho, cabe concluir que resulta al menos contradictorio contar con un mecanismo de coordinación financiera vertical entre Estados como lo es la ley de coparticipación federal, que establece pautas que uniforman los aspectos esenciales del impuesto provincial sobre los ingresos brutos y que a la vez, a los fines de recaudar el mismo, contemos con innumerables regímenes de recaudación tan variados y distintos entre sí.

Resulta evidente que un mecanismo de unificación y control de la recaudación de este tributo será fundamental para evitar excesos de las autoridades provinciales por sobre los lineamientos de la ley de coparticipación federal que tiene rango constitucional tal como detallaremos en el apartado 9 de propuestas de solución.

7. Gestión de saldos a favor

Como ya mencionamos en el apartado 5, la vulneración a principios constitucionales y en especial al requisito fundamental de territorialidad genera que las autoridades fiscales provinciales recauden a través de los regímenes que ellas mismas instauran mucho más que lo que las leyes provinciales indican. De esta manera, se generan enormes saldos a favor en los contribuyentes que, en ciertos casos, son muy complejos de compensar o recuperar. En este sentido se vuelve trascendental contar con "cláusulas de escape", es decir mecanismos que le permitan al

³⁴ Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar . CSJ 1829/201901/10/2019. Fallos: 342:1591

contribuyente solucionar la problemática económica y financiera que le representa constantemente sufrir retenciones y percepciones que engrosan estos saldos a favor en sus declaraciones juradas.

A continuación haremos unos comentarios respecto de estos mecanismos:

7.1. Certificados de exclusión de los regímenes de recaudación o de atenuación de su aplicación

El primer remedio a nivel normativo que se presenta para solucionar o atenuar la problemática que presentan la generación de saldos a favor es el de los llamados certificados de exclusión de los regímenes de recaudación. También conocidos como "certificados de no retención/percepción". En algunas provincias también se los indica como "atenuaciones o reducciones de alícuotas aplicables a retenciones y percepciones".

Estos mecanismos como su nombre lo indica buscan reducir el impacto generado por la acumulación de retenciones y percepciones causales de los saldos a favor en las declaraciones juradas de los contribuyentes. El beneficio otorgado por las autoridades fiscales provinciales, al igual que sucede en la órbita nacional, suele ser por un tiempo determinado, el cual no suele exceder de los seis meses.

Vale destacar que todas las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuentan con un mecanismo de esta naturaleza, presentando en algunos casos mayor dificultad su obtención puesto que el mismo trae aparejado aperturas de verificaciones o inspecciones generales que demoran los plazos para la obtención del beneficio.

Es importante resaltar en este punto lo comprometido por las provincias en el consenso fiscal aprobado en el año 2017³⁵, en donde en el apartado III de "compromisos asumidos por las provincias y CABA" en referencia a los regímenes de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos se comprometió como acto de gobierno *"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."*

Préstese atención al destacado en negrita, puesto que lejos de respetarse los límites territoriales (tal como señalamos en el apartado 5.4 de este trabajo), las provincias se han

³⁵ A nivel nacional, sancionado a través de la ley 27.429 (BO. 02/01/2018)

excedido en la aplicación de los regímenes de recaudación agravando lo que el propio consenso fiscal apuntaba a evitar.

Es sabido que el consenso fiscal firmado en 2017 sufrió numerosas modificaciones y postergaciones en sus efectos que lo tornaron una medida con cumplimientos parciales o casi nulos. En lo que a este apartado del trabajo respecta, las adendas realizadas por los consensos fiscales de 2018³⁶ y 2019³⁷ nada mencionaron respecto a este compromiso. Mientras que el consenso fiscal 2020³⁸, vuelve a destacar y resaltar el compromiso indicando que las provincias se comprometen a *"Profundizar la adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, de manera de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones y evitar la generación de saldos inadecuados o permanentes a favor del o la contribuyente. Las Provincias respetarán las pautas generales que fijen los organismos del Convenio Multilateral en materia de regímenes de retención, percepción, recaudación e información."* Esta cláusula citada es nuevamente transcrita en el consenso fiscal 2021.

Como se podrá observar de la redacción de estos compromisos asumidos por las provincias y la CABA, la particularidad que se destaca (al igual que ha sucedido con las cláusulas anteriores) es que se carece de la especificidad necesaria en la redacción de modo tal que su concreción pueda ser medida y evaluada. De hecho, todas las disposiciones de los distintos consensos fiscales firmados desde 2017 a 2021 carecen de una autoridad de contralor y de un régimen sancionatorio ante incumplimientos, lo cual tornó, lamentablemente, a la medida en inocua.

7.2. Devoluciones y reclamos de repetición.

Cuando la problemática de saldos a favor resulta más grave por cuanto los montos a los que ascienden los saldos a favor no pueden ser compensados con la obligación fiscal del período, cobra relevancia la evaluación de solicitar la devolución del saldo a favor. Si bien puede resultar complejo en la práctica y, más aún contemplando un contexto económico volátil e incierto, siempre resulta recomendable realizar una proyección de la actividad en la jurisdicción de modo tal de observar y analizar si será viable en el corto/mediano plazo revertir la situación del saldo a favor. Esto también además de la obtención de un certificado de exclusión del régimen de recaudación de la provincia en cuestión de manera de evitar que se sigan acumulando retenciones y percepciones que engrosarán el saldo a favor.

³⁶ A nivel nacional, sancionado por ley 27.469 (BO 04/12/2018)

³⁷ A nivel nacional, sancionado por ley 27.542 (BO 12/02/2020)

³⁸ A nivel nacional, sancionado por ley 27.634 (BO 07/07/2021)

Si de lo descripto en el párrafo anterior, la evaluación es negativa, es decir que las proyecciones no arrojan una reducción del saldo a favor en ese plazo, es allí donde resultará importante evaluar la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor. Este tipo de procesos a nivel provincial suele llevar mucho tiempo, porque indefectiblemente las jurisdicciones para darle curso a la solicitud deben iniciar un proceso de fiscalización exhaustivo.

Existen algunos casos para destacar como lo ha sido el de la provincia de BUenos Aires en donde se instauró un régimen de repetición web³⁹ en donde para el universo atomizado de pequeños contribuyentes, resulta posible de una manera más ágil solicitar la devolución de los saldos a favor. Sin embargo, los límites cuantitativos muy bajos que tiene la norma de saldos a favor involucrados genera que la misma no tenga el impacto que debiera tener(\$ 300.000 a fecha del presente trabajo).

En este sentido, es importante volver a citar al consenso fiscal firmado en 2017 en donde en referencia a los saldos a favor las provincias y la CABA se comprometían a *"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 (seis) 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."*

Préstese atención a lo ambicioso del compromiso, puesto que no solo debía ser contemplado como un mecanismo "automático" sino que también limitaba en un plazo razonable el trámite el cual no podía exceder los seis meses desde la interposición del pedido de devolución del contribuyente. Los consensos fiscales posteriores nada indicaron de este compromiso, hasta el consenso fiscal 2020 se adapta el compromiso de la siguiente manera: *"Procurar las medidas necesarias en los procedimientos vigentes en cada Jurisdicción a efectos de aplicar mecanismos de **devolución automática**, compensación o transferencia de crédito del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a aquellos o aquellas contribuyentes que tengan saldos a favor generados por retenciones, percepciones y/o recaudaciones, siempre que cumplan con los requisitos específicos del caso en cuestión."* Nótese que esta última versión de la redacción carece del parámetro temporal de su predecesora del 2017, la cual luego fue transcrita en el último consenso fiscal 2021.

De todas formas, más allá de los infructuosos compromisos asumidos, no existe prácticamente hoy en Argentina un mecanismo **automático** como se indica más arriba a los fines de obtener la devolución de un saldo a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos.

³⁹ RN ARBA 35/2017 y RN ARBA 59/2020.

8. Régimen sancionatorio. Breve reseña respecto a figuras aplicables.

Los contribuyentes al ser designados agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos se enfrentan a un verdadero desafío a la hora de comprender e implementar los regímenes en cuestión.

Como mencionamos en el apartado 3 de este trabajo, la Comisión Arbitral al momento no ha unificado las normativas de designación del agente y del sujeto pasible de retención / percepción. A esto debemos sumarle que una vez designados como agentes y dada la complejidad de la implementación de estos regímenes en sistemas de facturación y pagos, los contribuyentes pueden caer en incumplimientos. Por ello en este apartado del trabajo desarrollaremos las dos figuras fundamentales de incumplimiento que pueden encontrarse y algunas consideraciones respecto a las mismas.

8.1. Omisión en la actuación como agente de retención o percepción

Al igual que sucede en el ámbito nacional, en las normativas provinciales se sanciona la "omisión en el deber de actuar como agente de recaudación". Esto, generalmente, se configura como una actitud culposa, es decir una negligencia, impericia o imprudencia por parte del contribuyente que derivó en la falta de aplicación de los regímenes de retención y/o percepción.

A este fin y a modo de reseña, vale destacar cómo tratan esta figura algunas jurisdicciones del país.

Jurisdicción	Sanción por omisión
CABA	<i>La omisión de retener o percibir total o parcialmente es pasible de una multa del cincuenta por ciento (50%) al doscientos por ciento (200%) del importe dejado de retener o percibir, salvo que demuestre que el contribuyente lo ha colocado en la imposibilidad de cumplimiento. (Art 117 Cod Fiscal CABA - TO 2023)</i>
Provincia de Buenos Aires	<i>Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, 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. Dicha sanción resultará aplicable aun cuando el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable. (Art 61 Cod Fiscal PBA - TO 2023)</i>
Córdoba	<i>Incurrirá en omisión y será sancionado con una multa graduable de un cincuenta por ciento (50%) hasta un doscientos por ciento (200%) del monto de la obligación fiscal omitida, todo contribuyente o responsable que</i>

	<p><i>omitiere el pago, total o parcial, de tributos y/o sus anticipos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.</i></p> <p><i>La misma sanción se aplicará a los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que no actúen como tales. (Art 86 - Cod Fiscal Córdoba TO 2023)</i></p>
Tucumán	<p><i>El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales. (Art 85 - Cód fiscal Tucumán TO 2023)</i></p>

Obsérvese que de esta breve reseña las sanciones por omisión pueden llegar hasta el 200% del impuesto dejado de retener o percibir, lo cual puede ser sumamente gravoso para los contribuyentes. De hecho, el fisco cuando determina las retenciones o percepciones omitidas pretende que el agente de recaudación las ingrese con más los intereses y multa por omisión.

Es importante destacar que todos los códigos fiscales, al igual que sucede en el ámbito nacional, receptan a la figura del agente de retención / percepción como un responsable solidario de la obligación tributaria. Es por ello que frente al reclamo de las retenciones o percepciones omitidas al agente de recaudación, un argumento que numerosas veces se ha esgrimido en la jurisprudencia tiene que ver con la posibilidad de alegar que el contribuyente ingresó la obligación tributaria en su declaración jurada sin computarse pago a cuenta alguno. De esta manera, habiéndose pagado el tributo vinculado a la operación, se liberaría del pago de la retención/percepción al agente que omitió actuar como tal.

En esta línea existen numerosos antecedentes en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en donde se ha dado lugar a las defensas de los contribuyentes por haber podido probar que el contribuyente principal había ingresado el tributo.⁴⁰

Por su parte, en el ámbito de la justicia tucumana se dio un antecedente interesante en la causa "Bercovich SACIFIA"⁴¹ en donde se hizo hincapié en la relación jurídico tributaria entre el agente de percepción y el contribuyente principal, primeramente señalando que se trata de

⁴⁰ Para citar algunos casos podemos encontrar a "Coninsa SA" TFPBA Sala II. 29/06/2006. En el mismo sentido, "Hexacom SA" TFPBA Sala I. 29/11/2019. Más reciente y también en ese sentido, "Cotecsud Compañía Técnica Sudamericana" TFPBA. Sala I. 04/04/2023.

⁴¹ "Bercovich SACIFIA c/ prov de Tucumán". CSJ Tucuman. Sala Laboral y contencioso administrativo. 14/03/2014

responsables solidarios, por lo que conforme menciona la Corte Suprema de Tucumán en la causa *"No cabe duda, entonces, que en el presente caso en el cual la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la falta de percepción, la referida disposición en su última parte deja al lado del agente de percepción al contribuyente, por lo que ambos son responsables solidarios de la obligación tributaria, siéndolo aquél por deuda ajena y no propia, como el contribuyente."*

Es importante en este punto marcar la diferencia entre la omisión de percibir el tributo y la percepción del tributo y falta de posterior depósito al fisco, así lo resalta la Corte provincial en la causa citada: *"Por lo demás, es de toda evidencia que en la inteligencia de la ley existe diferencia según sea el comportamiento adoptado por el agente de percepción. Es que si, como se colige del texto del artículo 31 de la Ley N° 5.121, el agente efectuó la percepción, bien está que sólo él quede como responsable frente al Fisco y desobligado el contribuyente debido a que con la efectiva percepción practicada ya cumplió con su obligación tributaria, más allá que el agente ingrese o no la suma correspondiente a las arcas del estado. Y para el supuesto de no haber practicado la percepción, nada hay de objetable y resulta por lo tanto, razonable, que el contribuyente y el agente sean responsables solidarios, por tratarse de situaciones fácticas diferentes, aquella de esta otra. (...)"*

Un último tema a destacar en este punto se refiere a la carga de la prueba. En la causa Bercovich resulta interesante puesto que la justicia concluye que se le debe dar intervención en la causa al contribuyente a efectos de probar el pago de la obligación fiscal principal, puesto que el agente de percepción había omitido actuar como tal. La carga de la prueba en cuanto al pago por parte del contribuyente principal en la mayoría de la jurisprudencia recae en quien alega dicha defensa. En muchos casos debiendo aportar los IVA compras del contribuyente principal (que carecen de percepciones sufridas), las declaraciones juradas y los pagos e incluso certificados por contador público. Algunos autores sostienen que la carga probatoria debería recaer igualmente en los fiscos, puesto que los organismos cuentan con toda la información tanto del agente de recaudación como del contribuyente principal. Esto en sustento de la llamada "teoría de las pruebas dinámicas" la cual sostiene que tendrá la carga de la prueba quien esté en mejores condiciones de producirla.⁴²

⁴² Cavalli Cesar, Lorenzo Armando. "La Justicia Tucuman vigoriza la sana doctrina en materia de agentes de recaudación de tributos". Julio 2014. Ed Errepar.

8.2. Defraudación fiscal. Montos retenidos o percibidos no depositados a la autoridad fiscal

Por su parte, la figura de defraudación fiscal se refiere a la situación en la que el contribuyente habiendo actuado como agente de recaudación omite realizar el pago ante la autoridad fiscal. Por consiguiente, cuenta con sanciones bastante más gravosas que el supuesto descrito en el apartado anterior. A modo de reseña, apuntamos algunas normativas provinciales que refieren a esta figura:

Jurisdicción	Sanción por retener/ percibir y no depositar
CABA	<p><i>Los agentes de retención o de percepción que mantuvieren en su poder gravámenes retenidos o percibidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos previsto en el artículo 59, incurrirán en defraudación y son pasibles de una multa graduable entre el doscientos por ciento (200%) hasta el mil por ciento (1.000%) del gravamen retenido o percibido. - (Art 117 Cod Fiscal CABA (TO 2023))</i></p>
Provincia de Buenos Aires	<p>Recargos automáticos: <i>El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación después de vencidos los plazos previstos al efecto hará surgir -sin necesidad de interpelación alguna la obligación de abonar juntamente con aquellos los siguientes recargos calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>a) Hasta cinco (5) días de retardo, el tres por ciento (3%).</i> <i>b) Más de cinco (5) días y hasta diez (10) días de retardo el quince por ciento (15%)</i> <i>c) Más de diez (10) días y hasta treinta (30) días de retardo el veinte por ciento (20%).</i> <i>d) Más de treinta (30) días y hasta sesenta (60) días de retardo, el treinta por ciento (30%).</i> <i>e) Más de sesenta (60) días y hasta noventa (90) días de retardo, el cuarenta por ciento (40%).</i> <i>f) Más de noventa (90) días y hasta ciento ochenta (180) días de retardo, el cincuenta por ciento (50%).</i> <i>g) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el setenta por ciento (70%). (Art 59 Cod Fiscal PBA - TO 2023)</i> <p>Defraudación fiscal: <i>Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco: (...)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. No se configurará la defraudación cuando la demora en el ingreso de las sumas recaudadas con más los intereses y recargos correspondientes no supere los diez (10) días hábiles posteriores a los vencimientos previstos. (Cos Fiscal PBA - Art 62 - TO 2023)</i>
Córdoba	<p><i>Incurrirán en defraudación fiscal y son punibles con multas graduables entre un</i></p>

	<p><i>cinquenta por ciento (50%) y un seiscientos por ciento (600%) del importe del tributo en que se defraudare o se intentase defraudar al Fisco, y/o clausura por diez (10) a treinta (30) días, sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes y por delitos previstos en la ley penal tributaria:</i></p> <p><i>(...) 2) Los agentes de retención, de percepción o de recaudación que mantengan en su poder el importe de tributos retenidos o percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron abonarlos al Fisco. El dolo se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario. (Art 87 - Cód fiscal Córdoba TO 2023)</i></p>
Tucumán	<p><i>Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes:</i></p> <p><i>(...) 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. (Art 86 - Cód fiscal Tucumán TO 2023)</i></p>

Nótese que algunas jurisdicciones como puede ser la provincia de Buenos Aires, en donde la mora en el pago del saldo de la declaración jurada del agente de recaudación dispara un recargo en forma automática el cual se adiciona a los intereses resarcitorios y a la potencial multa por defraudación que pudiera graduarse al caso.

Respecto a los recargos antes mencionados, es indudable su naturaleza sancionatoria pudiendo invocarse en algún caso la aplicación del principio "*non bis in idem*"⁴³, esto implica que no recaigan sanciones diferentes sobre un mismo ilícito. Sin embargo, dicha naturaleza es un tema que ha sido controvertido, teniendo antecedentes en distintos sentidos en los juzgados locales de la provincia de Buenos Aires.⁴⁴

En este punto resulta muy importante considerar que dependiendo de los valores involucrados el agente de recaudación podría ser susceptible de una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario vigente.

⁴³ El principio *non bis in idem* surge del actual artículo 5 del CPPN (L. 27063) cuando enuncia: "*...nadie puede ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho*" Si bien la Constitución Nacional no ha previsto expresamente el principio *non bis in idem*, por una parte la CSJN ha considerado que el mismo se deriva de los derechos implícitos previstos en su artículo 33. Asimismo cuenta con jerarquía constitucional al ser contemplado en los tratados internacionales que le dan dicho rango.

⁴⁴ A favor de que se trata de una sanción que requiere un acto administrativo previo para poder ser reclamado, encontramos el antecedente "Fisco Provincial c/ Hotel La Cite SRL". CCA Mar del Plata. 02/12/2012. En sentido contrario, desechando la naturaleza sancionatoria de los recargos encontramos el antecedente "Cañoplast SA". CCA La Plata. 17/09/2019.

9. Propuestas de solución y potenciales dificultades de implementación

En mi opinión, y frente a un escenario tan complejo, resulta necesaria una reforma que simplifique, ordene y armonice la aplicación de estos regímenes de recaudación.

El impuesto sobre los ingresos brutos es uno de los más distorsivos tributos que existen en nuestro sistema tributario, el efecto acumulación que genera por no permitir computar como pago a cuenta el impuesto pagado en la etapa anterior, le agrega un componente impositivo muy grande al precio que llega al consumidor final. Si a esa situación le sumamos la complejidad en la implementación de los regímenes de recaudación y la constante generación de saldos a favor que sufren los contribuyentes, se torna a la situación actual en insostenible.

En este contexto, será fundamental lograr un consenso entre las distintas jurisdicciones de modo de lograr las reformas necesarias que se precisan en la implementación de este tributo a lo largo de todo el país. Argentina ha tenido varios intentos de pactos fiscales y consensos para ir en este sentido, siendo el último el propuesto bajo la ley 27.429 de consenso fiscal. Todos ellos, en mayor o menor medida han fracasado, puesto que los compromisos que asumieron Nación y Provincias en el marco de la implementación de reformas en el impuesto sobre los ingresos brutos no han coadyuvado a la solución de la problemática diagnosticada.

Si bien no es objeto de este trabajo, en mi opinión, la solución definitiva a este problema sería sustituir el impuesto sobre los ingresos brutos por un tributo de tipo valor agregado a nivel provincial por las distintas bondades que de ello puede derivar. Pero hasta tanto ello pueda ocurrir resulta imperioso simplificar y modificar el status actual de la aplicación de este tributo.

A continuación dejo plasmadas algunas propuestas que resultan claves a efectos de mejorar el panorama descripto.

- **1ra propuesta: Homogeneizar y unificar los regímenes de recaudación del impuesto.**

Como vimos en apartados anteriores, resulta interesante como la Comisión Arbitral ha implementado distintos sistemas aplicables a distintos tipos de recaudaciones anticipadas (SIRCUREB, SIRTAC, SIRCUPA) que tienen por fin unificar y simplificar la aplicación de esos regímenes provinciales. Sin embargo, el intento resulta insuficiente.

Desde Nación, se debe propulsar un acuerdo político con las provincias que coadyuve a la generación de un **único sistema de recaudación del impuesto sobre los brutos**, en el que la Aduana, Bancos y los contribuyentes de mayor interés fiscal sean agentes de recaudación.

No le encontramos sentido en este punto, imponer la carga de ser agente de recaudación a empresas que sean consideradas PyMES conforme las disposiciones actuales de la SEPyME.⁴⁵

Para que esta propuesta realmente sea eficiente se deberá propulsar la **inmediata derogación de todos los regímenes de recaudación vigentes** al momento.

Dicho sistema único de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, debe contener una única definición de sujeto pasible que tenga su correlato directo en la esencia y definición madre del hecho imponible del impuesto, respetando los preceptos vertidos en la ley de coparticipación federal y en las definiciones adoptadas por los códigos fiscales de cada jurisdicción.

El respeto irrestricto al principio de territorialidad será fundamental, en este sentido el rol de la Comisión Arbitral como órgano de contralor y de fiscalización de la aplicación de estos regímenes será central. Los lineamientos y guías actuales que se encuentran plasmados en la RG interpretativa 04/2011 de la Comisión resultan insuficientes. La Comisión Arbitral al ser un órgano federal debe coadyuvar a generar un consenso en todas las provincias que permita la creación de este régimen unificado que se propone.

- **2da propuesta: Optimizar las “cláusulas de escape” del régimen unificado de recaudación y los procesos de devolución de saldos a favor**

En línea con lo propuesto en el consenso fiscal (Ley 27.429), el régimen unificado de recaudación debe contemplar una vía expedita, rápida y sencilla que le permita a los contribuyentes el recupero de los potenciales saldos a favor que se puedan generar por la aplicación del régimen.

Aquí me gustaría segmentar el problema. Por un lado observo que resulta un factor clave la generación de estadísticas claras y unificadas de cuánto es la magnitud actual de los saldos a favor en este impuesto a nivel país. No existe al día de la fecha una estadística oficial unificada que cuantifique y diagnostique el problema al que nos estamos enfrentando. Las estadísticas de recaudación como vimos en el trabajo basan su trabajo en el criterio del percibido sin distinguir de manera precisa el origen de la misma. Llamativamente lo mismo sucede a nivel nacional.

⁴⁵ Conf. Res SEPyME 220/2019

Una vez diagnosticado el problema, el que me aventuro a decir que tiene una magnitud significativa a lo largo del país, deberíamos primeramente evaluar los mecanismos posibles de devolución o compensación de esos saldos a favor.

En primer término, todos los contribuyentes que cuentan con saldos a favor deberían contar con un **mecanismo único y simplificado de obtención de certificados de no retención y percepción**. Plenamente aplicables y sin condicionamientos.

En segundo término, los contribuyentes que cuenten con saldos a favor en el impuesto deberían poder utilizar los mismos para **compensar el pago de otras obligaciones tributarias en la jurisdicción sin limitaciones ni condicionamientos**. Hoy en día son pocas las provincias que permiten la compensación de saldos a favor. Incluso dicha compensación debería poder realizarse contra el saldo a pagar de las declaraciones juradas de agentes de recaudación.

Por último y teniendo en cuenta la magnitud de los saldos a favor, se deberá generar un sistema de repetición único que permita la rápida obtención de los montos recaudados por anticipado a contribuyentes pequeños y medianos o a aquellos que respeten los parámetros de PyME.

Por su parte, respecto de las empresas grandes que cuentan con esta problemática, sería importante evaluar la posibilidad de negociar algún tipo de financiación en el pago de la devolución de los saldos a efectos de no generar un vaciamiento o alteración significativa en las arcas de los estados provinciales, ya sea con la generación de un bono o título de deuda transferible o bien con un plan de pagos acordado y detallado en el tiempo.

- **3ra propuesta: Reforma de la Comisión Arbitral como organismo federal de contralor.**

A los fines de lograr que las propuestas anteriores puedan materializarse será fundamental primeramente generar un consenso político que reconozca el problema y que permita un camino de solución que sea sostenible en el tiempo.

Para ello, sería importante **reformular las funciones de la Comisión Arbitral, empoderar a dicho organismo en sus funciones de contralor y coordinación** de estos regímenes de recaudación. Lógicamente para no vulnerar en este proceso las autonomías provinciales será fundamental el consenso de todos los actores. Es importante en este punto remarcar que la Comisión cuenta con la representación de todas las provincias, lo cual es garantía de que todas las voces sean escuchadas y todas debieran valer un voto.

De ningún modo podrán ser sostenibles en el tiempo las reformas propuestas en los apartados anteriores si no se genera un marco de control adecuado y que garantice que independientemente de los signos políticos de turno, se van a mantener y llevar adelante las reformas necesarias en los regímenes de recaudación.

Para ello, se propone sancionar con fuerza de ley a nivel nacional **la reforma de la Comisión Arbitral y del Convenio Multilateral aplicable en el impuesto sobre los ingresos brutos**. El convenio data del año 1977 y su aplicación ha quedado sumamente obsoleta, dependiendo la misma de numerosas interpretaciones puntuales y generales de la Comisión Arbitral. En este sentido, darle jerarquía legal a la figura de la Comisión Arbitral para que pueda generar las normas necesarias para la unificación de los regímenes de recaudación como así también la posibilidad de gestionar un nuevo convenio multilateral en acuerdo con todas las jurisdicciones.

La reforma propulsada a nivel nacional deberá ser adherida por todas las jurisdicciones en el ámbito de sus legislaturas locales a fines de respetar adecuadamente el federalismo fiscal que prima en nuestro sistema de gobierno. En este punto nos encontraremos el principal obstáculo puesto que la historia nos ha demostrado que hemos fracasado sistemáticamente en la generación de acuerdos que alineen políticas fiscales a nivel jurisdiccional en nuestro país. Sin embargo, resulta imperioso y urgente volver a intentarlo dada la magnitud de la problemática y los potenciales beneficios que puede traer una reforma integral de este tipo tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias que verán sus tareas de fiscalización simplificadas.

10 . Conclusiones

A lo largo del presente trabajo hemos explorado la aplicación de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos en Argentina y a modo de resumen, nos encontramos con los siguientes problemas:

- Excesiva cantidad de regímenes de recaudación y falta de armonización entre ellos
- Generación de constantes saldos a favor lo que desnaturaliza el instituto del pago a cuenta afectando el principio de reserva de ley.
- Compleja administración e implementación por parte del agente de recaudación.
- Exceso en el ejercicio de la potestad tributaria de fiscos locales por falta de respeto al requisito de sustento territorial.

En este sentido, el impuesto sobre los ingresos brutos cuenta con características esenciales que le son propias y deben ser respetadas por las provincias a lo largo de todo el país por imperio de la ley de coparticipación federal que como ya vimos la Corte ha dicho que tiene jerarquía constitucional.

Los regímenes no solo son numerosos sino que también son sumamente heterogéneos en su implementación, aplicando definiciones disímiles de sujeto pasible, es decir que en algunos casos el lugar de entrega es el que dispara el pago a cuenta y en otros la mera inscripción en la jurisdicción. A esto debemos sumarle regímenes de pago a cuenta del tributo que se activan por el mero tránsito en territorio provincial de mercaderías como lo son los casos de Formosa y Misiones.

Respecto de las propuestas de solución que hemos brindado en el punto 9, si bien técnicamente permitirían superar las dificultades descriptas, lo cierto es que su implementación se encuentra limitada a cuestiones de política que requerirán de unanimidad.

11 . Bibliografía

11.1. Jurisprudencia

11.1.1. Corte Suprema Justicia de la Nación

- "El Condor Empresa de Transportes SA c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa". CSJN. 07/12/2001. (Fallos 324:4226)
- "Unilever de Argentina SA c/ Municipalidad de Río Cuarto s/acción declarativa". CSJN. 06/09/2005. (Fallos 328:3340)
- "Berkeley International ART. SA. c/EN (M° E Y OSP) - D. 863/98 s/Amparo LEY 16986 - D. 863/98. B. 453. XXXV. REX". CSJN. 21/11/2000. (fallos 323:3770)
- "Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional". 20/2/2018. CSJN. (Fallos: 341:101)
- "Gutiérrez, Manuel Arturo c/ Prov. de San Juan". CSJN. 20/05/1938. (Fallos 180:384) y "Destilerías, Bodegas y Viñedos El Globo Ltda. V. Prov. De San Juan". CSJN. 13/09/1939. (Fallos 184:542)
- "Sara Doncel de Cook v. Provincia de San Juan", CSJN. 1929. (Fallos 155:290)
- "Apache Energía Argentina SRL v. provincia de Río Negro". CSJN. 2009. (Fallos 332:640)
- "Fisco nacional v. Robert Bosch SA". CSJN. 1933. (Fallos 170:180)
- "SA Argentina de Construcciones Acevedo y Shaw v. Municipalidad de Santa Fe". CSJN. 1946. (Fallos 205:562)
- "Gómez Álzaga Martín Bosco c/ Prov Bs Aires y Estado Nacional". CSJN. 1999. (Fallos 322:3255)

Trabajo Final – Especialización en Tributación – Zanotto Leonel

- "Asociación de bancos privados de capital argentino (ADEBA) y otros c/ Misiones". CSJN. 12/09/2023 (Fallos: 346:1015)
- "Aerolíneas Argentinas c/ Provincia de Buenos Aires. CSJN. 13/11/1986. (Fallos 308:2153)
- Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar . CSJN. (Fallos: 342:1591)

11.1.2. Dictámenes Procuración General de la Nación.

- "Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ provincia de Formosa". Dict PGN. 28/12/2021.

11.1.3. Jurisprudencia de tribunales locales

- "Abastecedora del Norte c/ Prov de Tucumán" . Corte Sup Tucuman. 06/10/2016
- "Moyco SRL c/ prov de Tucumán". Cam Apel Tucumán. Sala III. 05/06/2019
- "Fonseca SA c/ Prov de Tucumán". Cam Apel Tucumán. Sala II. 27/08/2020
- "Coninsa SA" TFPBA Sala II. 29/06/2006.
- "Hexacom SA" TFPBA Sala I. 29/11/2019.
- "Cotecsud Compañía Técnica Sudamericana" TFPBA. Sala I. 04/04/2023.
- "Fisco Provincial c/ Hotel La Cite SRL". CCA Mar del Plata. 02/12/2012.
- "Cañoplast SA". CCA La Plata. 17/09/2019.
- Banco CMF SA c/Prov Tucumán s/inconstitucionalidad. Cámara Cont Adm San Miguel Tucumán. Sala II. 03/02/2014
- Bercovich SACIFIA c/ Prov Tucumán s/nulidad/revocación. CSJ Tucumán. 14/03/2014
- SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA. Sup Trib CABA. 12/11/2008
- Garvich Fernando Pedro c/ provincia de Tucumán DGR s/ inconstitucionalidad. Cam Cont Adm Tucumán. Sala III. 26/05/2020

11.2. Doctrina NORMAS APA y SALVO CLÁSICOS BIBLIO CON NO MÁS DE 5 AÑOS DE ANTIGÜEDAD

- García Vizcaíno, Catalina. "Derecho Tributario". Ed Depalma.
- Bulit Goñi, Enrique G.. "Impuesto sobre los ingresos brutos". Ed. Depalma.
- Schindel Angel (2009). "Irrupción de un nuevo pseudo principio tributario: El principio de la recaudación". Buenos Aires: Revista Derecho Fiscal. Sep-Oct 2009. P. 49.

Trabajo Final – Especialización en Tributación – Zanotto Leonel

- Schindel Angel. "Contribuciones: Principios constitucionales de la tributación". Aporte a la obra "Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Dir: Dr. Daniel A. Sabsay. Ed Depalma.
- Bulit Goñi, Enrique. "Constitución Nacional y Tributación Local". Revista de Tributación AAEF. Nro 17. P. 9-16
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. Navarrine, Susana C. "Impuesto sobre los ingresos brutos". Ed Depalma.
- Brandt María Inés, Demartino Julieta, Vergara Sergio. "¡Démonos cuenta, no son pagos a cuenta! A propósito de las últimas resoluciones de AFIP sobre retenciones, percepciones y otros pagos a cuenta". Ed. Errepar. Agosto 2023
- Reyes Carlos. "Externalidades negativas de un sistema tributario por fuera de la ley". Junio 2023. Ed Errepar.
- Jarach Dino. "Coparticipación provincial en impuestos nacionales", publicación del Consejo Federal de Inversiones, Cap. N, Bs. As., 1966, pág. 183 y ss. Anteproyecto de ley de unificación y distribución de impuestos.
- Cavalli Cesar, Lorenzo Armando. "La Justicia Tucuman vigoriza la sana doctrina en materia de agentes de recaudación de tributos". Julio 2014. Ed Errepar.

11.3. Otras fuentes de información - sitios web - informes en línea

- Vademecum tributario argentino 2023 publicado por IARAF. 11/06/2023.
- Análisis de recaudación tributaria (ARBA), 2021.
<https://web.arba.gov.ar/sites/default/files/Analisis%20de%20la%20Recaudaci%C3%B3n%20-%20Diciembre%202021.pdf>