

REGIMENES DE RETENCION, PERCEPCION Y RECAUDACIÓN: ¿VIOLACION DE DERECHOS Y GARANTIAS CONSTITUCIONALES?

Maximiliano RAIJMAN

Resumen: Por el desmedido y creciente desequilibrio fiscal que padecen las administraciones de todos los niveles de gobierno dentro de nuestro país se han implementado y ejercido en forma abusiva métodos de recaudación creado mediante facultades ilegalmente delegadas e ilegítimas por parte de las Provincias, a través de los cuales los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en especial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, padecen en forma constante y recurrente de la existencia de saldos a su favor originados en retenciones y percepciones indebidas, que en definitiva no son más que un método de financiación de las arcas públicas, bajo la figura de un empréstito forzoso, que no ha sido instaurado por ley.

Palabras-clave: Derecho Interjurisdiccional, Federalismo de Concertación, Regímenes de Armonización y Coordinación Tributaria, Constitución Nacional, Corte Suprema de Justicia de la Nación, Dirección General de Rentas, Regímenes de Retención, Percepción y Recaudación, Desequilibrio Fiscal, Derechos del Contribuyente, Doctrina, Jurisprudencia, Legislación.

Abstract: Due to the excessive and growing fiscal imbalance suffered by the administrations of all levels of government within our country, collection methods created through illegally delegated and illegitimate powers by the Provinces have been implemented and exercised in an abusive manner. Therefore, the subject of the tax obligation, especially of the Gross Income Tax, constantly and recurrently suffer from the existence of credit balances in their favor originated in improper withholdings and perceptions, which in short are nothing more than a method of financing public coffers, under the figure of a forced loan, which has not been established by law.

Key-words: Interjurisdictional Law, Concertation Federalism, Tax Harmonization and Coordination Regimes, National Constitution, Supreme Court of Justice of the Nation, General Tax Office, Retention, Perception and Collection Regimes, Fiscal Imbalance, Contributor's Rights, Doctrine, Jurisprudence, Legislation.

1. INTRODUCCIÓN:

A modo de ser ordenados y situarnos en el tema central, resulta necesario ubicarnos dentro del instituto jurídico principal del Derecho Tributario Material, conceptualizarlo y determinar con precisión los elementos que lo componen.

De este modo en primero lugar debo definir a la llamada obligación tributaria, la cual también es llamada "relación jurídica tributaria sustantiva"⁵³, "deuda tributaria"⁵⁴, "relación jurídica principal"⁵⁵ o "relación obligacional impositiva"⁵⁶.

⁵³ JARACH, Dino, *"Curso Superior de Derecho Tributario"*, Editorial Cima, Buenos Aires, Argentina, 1969 y *"El hecho imponible"*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.

⁵⁴ GIANNINI, Achile D., *"Instituciones de Derecho Tributario"*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957, p. 69.

⁵⁵ VILLEGAS, Héctor, *"Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"*, 8° Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, p. 318.

⁵⁶ KRUSE, Henrich W., *"Derecho Tributario – Parte General"*, Editorial Edersa, Madrid, España, 1973, p. 222.

Se encuentran en la doctrina un sinnúmero de definiciones, resultando muy precisa la que nos brindó Héctor Belisario Villegas enunciándola como el “vínculo jurídico ex lege que se entabla entre el fisco como sujeto activo titular de una pretensión a título de tributo (acreedor) y el sujeto pasivo, obligado a esa prestación dineraria (deudor)”⁵⁷.

La misma se compone de la estructura general de todas las obligaciones, tal cual surge de la Teoría General, pero goza de ciertas peculiaridades que permiten distinguirla de las demás, y precisamente estas peculiaridades surgen de la definición expuesta.

De aquella podemos describir que las características principales de la obligación tributaria es ser una obligación ex lege o legal, personal, de dar, de naturaleza jurídica pública y, ante su nacimiento, revela igualdad entre las partes.

Pero tal cual define la Teoría General, la obligación tributaria como el resto de las obligaciones se compone por varios elementos, dentro de los cuales encontramos esenciales, accidentales y vinculados.

Los elementos esenciales de la obligación tributaria, propios de la estructura obligacional, son sujeto, objeto, vínculo jurídico y causa, y resultan esenciales, en virtud de que la ausencia de cualquiera de ellos trae aparejada la inexistencia de la obligación⁵⁸.

Ya procurando adentrar en el tema convocante, referiré solamente a uno de estos elementos, los sujetos, más específicamente al polo pasivo de la obligación, para luego si establecerme en el punto central del trabajo.

2. SUJETOS PASIVOS:

Como ya lo sostuve precedentemente, la obligación tributaria integra y revela la estructura general de las obligaciones, por lo cual, entre sus características principales, encontramos a la bipolaridad, dicho de otra manera, para su existencia precisa de la presencia de dos sujetos, el acreedor o sujeto activo y el deudor o sujeto pasivo, los cuales ambos gozan de ciertas facultades y se someten a deberes recíprocamente.

Cuando referimos a sujetos pasivos de la obligación tributaria debemos realizar la distinción entre éste y el sujeto pasivo del tributo, debemos distinguir al destinatario legal tributario de la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el realizador del hecho imponible o deudor principal (contribuyente) o un tercero a quien la ley designa. En este último caso el sujeto pasivo de la obligación claramente no coincide con el sujeto pasivo del tributo.

Como elementos esenciales de la relación jurídica tributaria material, siempre los sujetos pasivos, ya sean contribuyentes o responsables, deben estar establecidos en la ley en estricto cumplimiento con el principio de legalidad.

Ahora bien, la totalidad de los cuerpos normativos tributarios en nuestro país, sea la ley 11683 o los Códigos Tributarios Provinciales o Locales distinguen en forma expresa dos categorías de sujetos pasivos, los responsables por deuda propia y los responsables del cumplimiento de la deuda ajena.

⁵⁷ VILLEGAS, Héctor. Ob. Citada 3, p. 318.

⁵⁸ BOCCHIARDO, José Carlos, “Derecho Tributario Sustantivo o Material” en “Tratado de Tributación – Tomo I – Derecho Tributario”, dirigido por Horacio A. García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003, p. 139.

Específicamente los primeros son aquellos respecto de quienes se verifica el hecho imponible que le atribuyen las leyes tributarias, o dicho de otra manera "las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria"⁵⁹.

Por su parte los sujetos pasivos o responsables por deuda ajena son aquellas personas que sin ser contribuyentes, es decir, en quienes no se verifica el hecho generador, por prescripción legal deben cumplir con la obligación tributaria.

Debe existir un vínculo jurídico o económico entre los responsables por deuda ajena y los contribuyentes, que da motivo a la legislación a obligarlos al cumplimiento de la obligación.

La responsabilidad por deuda ajena se estructura normativamente en base a una relación directa con el sujeto activo. Son estos los sujetos pasivos de la obligación, con la salvedad que deben cumplir con la prestación a través de los fondos que administran, perciben o disponen del contribuyente. Esto hace deducir que actúan paralelamente o en lugar del deudor, pero nunca en forma subsidiaria.

Además de la descripción anterior, dentro de la responsabilidad por deuda ajena podemos clasificar y distinguir a los sustitutos tributarios, los responsables solidarios y los responsables por sus subordinados.

Dentro de esta categoría podemos distinguir tres subcategorías: los sustitutos, los responsables solidarios y los responsables por sus subordinados.

3. SUSTITUTOS TRIBUTARIOS:

Como ya analizamos, el legislador al dictar la norma puede elegir a un tercero para pagar la obligación tributario, teniendo como único condicionamiento que éste debe encontrarse vinculado económica o jurídicamente con el obligado principal.

El legislador elige a este tercero porque facilita la recaudación.

Dentro de la responsabilidad por deuda ajena, quien reemplaza desde el inicio o nacimiento mismo de la obligación al contribuyente dentro de la relación jurídica sustancial tributaria se llama sustituto tributario. Éste es un obligado en lugar de, porque desplaza en forma total y definitiva al realizador del hecho imponible⁶⁰.

Reiteramos que el sustituto no realiza el hecho imponible, simplemente es un tercero escogido por el legislador para ocupar el polo pasivo de la obligación, en virtud del vínculo que lo relaciona con el realizador del hecho imponible, por resultar más fácil cobrarle a él que al contribuyente.

El sustituto releva completamente de la obligación tributaria al contribuyente, de forma tal que el vínculo se traba entre el fisco y aquel, y desde el inicio el contribuyente nada tiene que ver en la obligación. El estado sólo podrá reclamarle al sustituto y nunca podrá perseguir para el cumplimiento de la relación jurídica tributaria principal al destinatario legal de tributo.

El sustituto se coloca en lugar del contribuyente. Ej.: Impuesto a los premios. El Sujeto Pasivo es la entidad organizadora del concurso. Si la lotería no retiene al DLT, el Estado le exige a la lotería y va a ser ésta quien deberá salir a buscarlo y pedir el monto correspondiente a la retención que no realizó. De igual manera pasa en el impuesto a las ganancias, cuando se realiza un pago a alguien en

⁵⁹ MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA, art. 24, OEA/BID, 1967.

⁶⁰Bocchiardo, José C. Ob. Citada 6, p. 147.

el exterior, quien realiza el pago debe retener el porcentaje correspondiente al beneficiario del exterior en concepto de impuesto.

El agente de retención o percepción que cumple con su obligación de retener o percibir y otorgar las constancias pertinentes, reemplaza íntegramente al contribuyente y libera a éste de la obligación, al sufrir la amputación patrimonial impuesta por la ley, dándose de esta manera la figura de la sustitución y no de la solidaridad, ya que en este último supuesto los responsables solidarios son sujetos pasivos que permanecen situados al lado del contribuyente dentro de la relación obligacional, relacionados a través de vínculos de solidaridad.

4. AGENTES DE RETENCIÓN, PERCEPCIÓN Y RECAUDACIÓN:

Dentro de los responsables por deuda ajena, tanto las leyes nacionales, provinciales y locales como la doctrina en general, enumeran a los llamados agentes de retención y agentes de percepción.

A estos se los puede definir de la siguiente manera:

Los agentes de retención son quienes, actuando por mandato legal y en el momento que deben realizar un pago al contribuyente, “amputan” –retienen- una porción de la suma debida para ingresarla con posterioridad al Fisco a cuenta de pago del tributo que debe cancelar el contribuyente.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación los caracterizó como aquellos a los cuales “...la ley les atribuyó el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponga cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal. Además los obligó a ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y las condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula ... con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente en virtud de una disposición expresa que así lo ordena, y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria”⁶¹

Por su parte, los agentes de percepción actúan por mandato legal en el momento que deben recibir un pago por parte del contribuyente, en el cual adicionan y perciben al precio por la transacción o prestación de servicios que se realiza, una monto que deberá ingresar con posterioridad al Fisco a cuenta de pago del tributo que debe cancelar el contribuyente.

A su vez, cuando hablamos de agentes de recaudación hacemos referencia a la existencia de un agente, habitualmente es un banco, que amputa o retiene parte de lo que percibe su cliente, y adelanta el ingreso al fisco asegurándole su recaudación.

Tanto en uno u otro caso, además de la operación (entrega de cosa, prestación de servicio, pago de precio, etc.) y la documentación que la respalde (recibo, factura, etc.) el agente debe entregar al contribuyente una constancia de la retención y/o percepción realizada, a través de la cual le permitirá a aquel demostrar a la Administración que ya ha adelantado de alguna manera el pago del tributo, tomándolo como pago a cuenta del mismo.

Asimismo, y como principal obligación los agentes deben ingresar en el plazo que legalmente se prescribe, las sumas retenidas o percibidas indicando el contribuyente a quien se le retuvo o percibió.

⁶¹ CJSN, 3/4/1986 in re “CINTAFON SRL s/Recurso de apelación”, Fallos: 308:449, La Ley Online: AR/JUR/1382/1986.

De esto surge que para que funcione jurídicamente el sistema, el contribuyente a quien se le practicó la retención o la percepción en la fuente queda totalmente eximido de responsabilidad por el ingreso que debe realizar el agente y, por este principal motivo, se los incluye dentro de los responsables sustitutos.

En todos los casos las retenciones, percepciones y recaudaciones son ingresos a cuenta del tributo.

Existen grandes diferencias entre los agentes de retención y/o percepción de los demás responsables por deuda ajena que permiten dudar si es correcto someterlos al mismo tratamiento.

Casi la totalidad de los responsables por deuda ajena son representantes de los contribuyentes (incapaces, personas jurídicas, etc.), relación que a todas luces no es la que vincula a los contribuyentes con los agentes de retención y/o percepción.

Estas figuras fueron creadas para que en la práctica el sujeto pasivo adelante parte de la recaudación, amputando o adicionando sumas de dinero que parcialmente por parte de aquellos sujetos (contribuyente), atento a su realidad económica, perfeccionarán en el futuro, por la realización de los correspondientes hechos impositivos, sus obligaciones tributarias, convirtiéndose en consecuencia en sujetos pasivos de las mismas.

Queda claro entonces que quien realiza el hecho imponible y se erige como único obligado al pago de la obligación tributaria es el contribuyente. En cambio, los agentes simplemente se encuentran obligados a detraer o adicionar una suma de dinero a título de tributo, por la ley de esa forma lo dispone, de parte del contribuyente para ingresarla al fisco.

5. REGÍMENES DE RETENCIÓN, PERCEPCIÓN Y RECAUDACIÓN:

Nuestro sistema tributario se caracteriza especialmente para la gestión de sus tributos, específicamente su determinación para lograr luego su percepción y en definitiva recaudación, por utilizar un método generalizado de autoliquidaciones.

La autoliquidación de los tributos, esencialmente a través de un sistema de declaración jurada, no sólo se utiliza para tipificar el tributo y determinar por parte del contribuyente o el responsable su quantum, sino también para informar, en su caso, la realización y en que medida, de otros hechos impositivos.

Claro está que la administración tributaria no puede encontrarse limitada a recurrir solamente a los datos que espontáneamente declara el sujeto pasivo, facultándole la legislación la posibilidad de solicitar información a terceros que se encontrasen vinculados al sujeto pasivo con el fin de arribar en forma más profunda a la verdad fiscal.

Es claro que este sistema bajo ningún punto de vista es voluntario, sino que se conforma como un imperativo normativo que el sujeto pasivo debe cumplir, y en caso de no hacerlo, el mismo sistema jurídico prevé los medios para protegerse y sancionar al incumplidor.

De esta manera, por un lado, el sujeto pasivo incumplidor sufrirá la reacción natural del orden jurídico frente a la violación de la ley tributaria, y por el otro se encontrará frente a un procedimiento administrativo iniciado por el Fisco con el objetivo de determinar la realización y magnitud de algún hecho imponible.

Así y con el fin de que el sistema de autoliquidación funcione, la Administración Tributaria debe contar con una serie de facultades que la misma ley le autorice para verificar y fiscalizar a los distintos sujetos y, por otra parte, como contracara de aquellas facultades, la norma debe imponer a los contribuyentes una serie de deberes de colaboración en ese sentido.

En otras palabras, mediante el método de Declaración Jurada nuestro sistema normativo descansa en el cumplimiento espontáneo de los sujetos pasivos, siendo estos últimos quienes deben efectivamente interpretar y aplicar la ley al caso concreto.

Ante el incumplimiento parcial o total por parte de aquellos, el mismo ordenamiento jurídico pone en manos de la administración una serie de facultades a los fines de que fiscalice el accionar de los sujetos pasivos en cuanto a sus declaraciones como asimismo para actuar en caso de corroborar el supuesto de falta de presentación de las mismas o bien hayan sido erróneas o falsas, a través del procedimiento de determinación de oficio.

La declaración jurada es oponible al fisco, en la medida en que éste no la impugne determinando de oficio el tributo. De esa manera es correcto afirmar que la declaración jurada está sujeta a verificación y es susceptible de ser modificada por el fisco, pero mientras éste no la impugne y sustituya por una determinación de oficio, es el instrumento jurídico que regula existencia y medida de la obligación tributaria⁶².

Las administraciones tributarias de todos los niveles de gobierno, Nación, Provincias y Municipios, cuentan con sistemas de retención, percepción y recaudación, los que, como ya se sostuvo precedentemente, adelantan el ingreso al fisco asegurándole su recaudación.

6. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y CONVENIO MULTILATERAL:

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo que grava el hecho de ejercer en forma habitual y a título oneroso, cualquier actividad comercial, industrial o de servicios, sea o no lucrativa, celebrada en la jurisdicción de la Provincia de Córdoba.

Su Base Imponible son los ingresos brutos.

Se caracteriza por ser el tributo provincial que mayor recaudación genera y por este motivo existe, es regulado, en todas las jurisdicciones provinciales del país, y, en todas ellas, este impuesto es prácticamente idéntico, siendo su regulación, estructura y dinámica prácticamente igual.

Es un impuesto de carácter territorial y al ser regulado por todas las provincias, por su estructura facilita la existencia de Doble o Múltiple Imposición. Quien ejercer en forma habitual y a título oneroso actividad comercial, industrial o de servicios, sea lucrativa o no, en más de una jurisdicción territorial, va a estar afectado por el Impuesto a los Ingresos Brutos de más de una provincia.

Resultó siempre esencial, a los fines de evitar los efectos no deseados que genera la doble o múltiple imposición, regular los casos en que una misma actividad en un mismo período fiscal pretenda ser gravada por uno o más niveles de gobierno que detenten potestad tributaria. En el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se pretendía dicha regulación con el fin de que ninguna provincia se apropiara de más ingresos brutos de los que le correspondían en realidad.

⁶² Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, 27/07/1993 "FUNDIMENTAL S.A. c/DGI s/REPETICIÓN", Cámara Federal, 20/07/1970 "BUENOS AIRES BUILDING SOCIETY", Rev. D.F. t.XXI-B-1269.

Esto último se logró a través del Convenio Multilateral sancionado el 18 de agosto de 1977, el cual es una ley-convenio, celebrado únicamente por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a través del cual se procuró coordinar sus potestades tributarias.

Su principal objetivo es el de delimitar las potestades tributarias provinciales cuando una actividad económicamente inseparable se realiza en dos o más jurisdicciones provinciales⁶³.

En la práctica se busca un contribuyente se encuentre gravado y, en definitiva, obligado a pagar en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos en forma total y definitiva entre todas las provincias donde realiza actividades, lo mismo que hubiese estado obligado a hacer si la actividad estuviera concentrada en una sola.

Así el convenio, en su artículo 1°, segundo párrafo, especifica situaciones de aplicación del mismo, enumerando algunos supuestos:

- Cuando la industria es de una jurisdicción y el comercio, total o parcialmente, en otra;
- Cuando la administración es de una jurisdicción y el comercio o la industria en otras;
- Cuando el asiento principal está en una jurisdicción y las ventas o compras en otras;
- Cuando el asiento principal está en una jurisdicción y las operaciones o prestaciones de servicios respecto de personas o bienes en otra jurisdicción.

Ante estos supuestos existe la probabilidad de que cada una de las jurisdicciones provinciales desee gravar la totalidad de los Ingresos Brutos del contribuyente, revelándose entonces un típico caso de Doble o Múltiple Imposición, sea porque lo procuren dos jurisdicciones o más. Dicho en otras palabras, una actividad ejercida en más de una jurisdicción, una actividad económicamente inseparable.

El convenio no hace más que delimitar las potestades tributarias de cada una de las provincias para evitar que se excedan en la persecución de los ingresos brutos y establece cómo se repartirán los Ingresos Brutos.

La solución adoptada en el mismo y distribuir la base imponible del tributo en forma equitativa, es tener en cuenta tanto los ingresos obtenidos como los gastos realizados en cada jurisdicción, y recién allí establecer cuál es la importancia o dimensión de cada una de las jurisdicciones.

Así se estableció un régimen general de distribución de la base imponible, es decir los Ingresos Brutos, entre todas las jurisdicciones donde se realiza la actividad, estableciendo que porcentaje de esos ingresos brutos corresponde a cada provincia, que porcentaje de base imponible le corresponde a cada jurisdicción, evitando de esa manera que cada una de las provincias donde se realiza la actividad económicamente inseparable pretenda gravar la totalidad de la base.

⁶³ CONVENIO MUTILATERAL, Artículo 1°: *“Las actividades que se regulan por este convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente, en una, varias o todas sus etapas, en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc. con o sin relación de dependencia... Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del art. 3º, pero vinculados con las actividades que efectuó el contribuyente en mas de una jurisdicción, tal actividad estará comprendida en las disposiciones de este convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.)”.*

El régimen general de distribución lo establece el artículo 2 del Convenio⁶⁴, el establece que la base imponible se debe distribuir de la siguiente forma:

- 50% IB (total país) en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción;
- 50% IB (total país) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

Según surge de lo establecido en dicha norma, cualquier contribuyente que realice actividades en más de una provincia, puede, es voluntario para ellos, inscribirse en el Convenio Multilateral y así, al estar sujeto al mismo, evitará la Doble o Múltiple Imposición y pagará todo en forma unificada, con una sola boleta -que establece cual es la base imponible de cada jurisdicción y cuál es la alícuota que le corresponde a cada jurisdicción. Si no se adhiere, no estará amparado por el Convenio multilateral.

Así como es opcional y voluntaria la inscripción al convenio para los contribuyentes, del mismo surge que es obligatorio para los Fiscos, puesto que las provincias deben respetar el convenio porque se han obligado entre otras, a través de la Ley de Coparticipación vigente 23.548.

7. PROBLEMÁTICA VIGENTE MEDIANTE SISTEMAS DE RETENCIÓN, PERCEPCIÓN Y RECAUDACIÓN:

Más allá de lo expuesto en los títulos precedentes, tanto en relación al sistema de autoliquidación y como a los sistemas de coordinación y armonización tributarios para evitar los efectos de la Doble o Múltiple Imposición adoptados por las Provincias, éstas han estructurado jurídicamente sus sistemas de retención, percepción y recaudación de tal manera que mas que adelantar la recaudación parcialmente como pago a cuenta de tributos lo hacen en forma total y previa, incluso reteniendo, percibiendo y recaudando de más, generando constantes saldos a favor de los contribuyentes.

Aclaro que cuando me refiera específicamente a alguna situación o norma en concreto, si en el momento no distingo referencia alguna estoy describiendo o analizando dentro del ámbito tributario de la Provincia de Córdoba y lo mismo sucede con los tributos particularmente, debiendo entenderse que si no se hace referencia especial analizo Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En la provincia de Córdoba se implementaron regímenes de retención, percepción, recaudaciones bancarias con relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos, agregándose incluso regímenes de pagos a cuenta para actividades de introducción de carne bovina, ovina, caprina, porcina, aviar y/o sus subproductos y pescados a su jurisdicción, aun cuando no sean destinadas a la comercialización.

En estos sistemas se establece para que el contribuyente sufra retenciones que éste realice operaciones, aunque no sean en la Provincia de Córdoba o que venda mediante tarjetas de crédito

⁶⁴ CONVENIO MULTILATERAL, Artículo 2°: *“Salvo lo previsto para casos especiales, los IB totales del contribuyente, originados por la actividad objeto del presente convenio, se distribuirá entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma: a) el 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción; b) el 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia; a los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”*

o débito, no previendo para esto último cantidad o porcentaje alguno de operaciones, siendo suficiente que la Dirección General de Rentas lo incluya en un padrón a tal efecto.

Las únicas operaciones que requieren que el bien se encuentre en la Provincia de Córdoba son las retenciones y percepciones por la venta y locación de inmuebles.

Todos estos sistemas son y redundan en pagos a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos, pero atento la cantidad de sistemas implementados que existen, replicándose ellos en cada provincia, y siempre salteando lo establecido en el Convenio Multilateral para distribuir la base, generan constantes saldos a favor del contribuyente.

Todo ello se ocasiona porque se retiene por el total de su base de imposición y en cada provincia donde desarrolla el contribuyente su actividad económicamente inseparable, y dichos saldos no son fácilmente recuperables, obligando al sujeto pasivo a armar una estructura y logística tal que se mantenga actualizada a los constantes cambios en los sistemas que generan las provincias y a la realización de trámites a fines de solicitar la exclusión de éstos para que tales saldos a favor no se sigan acumulando y perjudicándolos financieramente, teniendo en cuenta que en muchos casos resulta de tal magnitud el incremento del saldo que jamás podrá el contribuyente utilizarlo.

La mayoría de los sistemas de retención establecen que los contribuyentes que tributan bajo el régimen de Convenio Multilateral, es decir, los que realizan actividades en varias provincias, la base de cálculo será 50% inferior de la de los contribuyentes fuera de Convenio, mientras que para las ventas con tarjetas de crédito no existe ninguna regulación de ese tipo, por lo cual sea cual sea la base imponible para la Provincia de Córdoba se le retendrá sobre el total de las operaciones realizadas en todo el país con esta forma de pago.

Por su parte, en cuanto a regímenes de percepción tampoco se requiere la exigencia de sustento territorial, sino que resulta suficiente que el sujeto pasible realice actividades en esta provincia.

Existe incluso un régimen de recaudación que se aplica sobre las acreditaciones bancarias, cuyas alícuotas pueden llegar incluso hasta de cinco por ciento, no discriminando a los contribuyentes locales ni a los contribuyentes inscriptos o no en el Convenio, siempre según las actividades que realice el contribuyente por las cuales será agregado al padrón correspondiente.

La nómina del padrón de contribuyentes pasibles de recaudación es confeccionada y puesta a disposición de las entidades financieras por la Dirección General de Rentas y por la Comisión Arbitral, en el caso de los sujetos comprendidos en Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancaria (Sircreb).

Atento lo desarrollado, un mismo contribuyente puede ser pasible de percepciones por sus compras, retenciones por sus ventas, según quienes sean sus clientes, o, si las cobra mediante tarjetas de crédito o similares y, además, cuando tales importes se acreditan en cuenta bancaria, nuevamente sufrir recaudaciones, generando además de retenciones indebidas y excesivas bajo el título de pagos a cuenta del tributo, la obligación del contribuyente de estructurar dentro de su actividad un área que se dedique a analizar y estudiar cada uno de los sistemas, que solicite los correspondientes certificados de exclusión de forma periódica, previo acumulación de saldos a favor y, en su caso, discuta con cada fisco en particular las decisiones desacertadas en que pudieran incurrir éstos últimos.

Así, se percibe una desnaturalización del régimen de declaraciones juradas, ya que actualmente son las administraciones tributarias, las que, a través de los regímenes de retenciones y

percepciones, estiman, aunque más no sea en forma provisoria, el monto de la obligación tributaria, siempre habilitadas para ello por vía reglamentaria.

Es así que luego el contribuyente en caso que dichos pagos a cuenta la excedan se ve compelido a ocurrir por la vía de la repetición.

Estos sistemas violan un sinnúmero de derechos constitucionales, comenzando por el principio de reserva de ley, que exige que todos los elementos de derecho tributario material, como la determinación de los contribuyentes, responsables por deuda ajena y sustitutos vengan definidos en la ley formal. El derecho de propiedad, a través de la apropiación realizada por parte de los fiscos a las acreditaciones bancarias para que luego los sujetos pasivos las imputen y compensen con anticipos del impuesto, se ve totalmente avasallado.

8. LESIÓN CONSTITUCIONAL:

8.1. Principio de Legalidad y Reserva de Ley:

Estos principios se ven vulnerado en tanto se establecen los distintos regímenes de retenciones o recaudación vía delegación.

Desde el vamos nuestro país, a través de su carta constitucional, y en el ejercicio de su potestad normativa tributaria recepta el principio de reserva de ley, en tanto y en cuanto establece que solo el Congreso impone las contribuciones que forman parte de los ingresos y componen el Tesoro Nacional⁶⁵ y proscribiendo de dicha facultad a la acción del Poder Ejecutivo⁶⁶.

Por su parte, tal lo prescribe el plexo constitucional, impera el principio de legalidad rígido u ortodoxo, en el cual la ley formal (aquella sancionada por el Poder Legislativo), debe contener todos los elementos esenciales del tributo, abarcando la descripción de los presupuestos de hecho, en sus cuatro aspectos estructurales material, personal, temporal, espacial; como aquellos elementos cuantitativos base de cálculo y alícuota, exenciones y otros beneficios, mecanismos determinativos, ilícitos y sanciones. Dicho en de otro modo, todos los elementos que hacen al tributo deben estar previamente fijados por ley, y el Fisco solo podrá exigir el pago del tributo, en tanto y en cuanto,

⁶⁵ CONSTITUCION NACIONAL, Art. 17: *“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. Sólo 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. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerdo la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”.*

⁶⁶ Artículo 99: *“El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:*

3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.

El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.

Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.

El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso”.

respecto de un sujeto, se configuren tales extremos y, desde otra dimensión de este principio, el actuar de la Administración debe estar sujeto a las directivas legales.

Este principio básico y fundamental del Estado de Derecho -por el cual 'ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin el consentimiento de los representantes de la nación', expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos cuyo origen se remonta a la Edad Media, asegura a los ciudadanos un límite claro al poder tributario del Estado, a la vez que lo resguarda de cualquier actuar arbitrario y desmedido.

Este principio, fue incorporado expresamente en nuestra Constitución Nacional, en donde se recepta en forma expresa la prohibición al Poder Ejecutivo recurrir a los decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria.

La C.S.J.N. ha respetado, a lo largo de los años y más allá de su integración, este principio en su expresión rígida, por el cual ningún tributo 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 (*Fallos*: 248:482; 316:2329).

Así el régimen de pagos a cuenta, que conforma un conjunto de obligaciones vinculadas a la relación jurídica principal, y específicamente a anticipos, la doctrina conceptúa a este instituto afirmando que es una obligación tributaria que determinados sujetos pasibles deben cumplir antes de que se perfeccione el hecho imponible o bien, si este ya se ha perfeccionado en la realidad económica, antes de que venza el plazo general para pagar el impuesto anual⁶⁷.

La Jurisprudencia, en tal sentido, sostiene que el anticipo participa de la misma naturaleza que la obligación tributaria principal, debiendo ajustarse a sus características⁶⁸.

Como se desarrolló en los títulos anteriores, el plexo normativo analizado, en cuanto a la reglamentación del sistema de retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias a quienes desarrollan actividades alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en particular a aquellos que presenten al cobro liquidaciones o rendiciones periódicas correspondientes a sistemas de pago mediante tarjetas de crédito, de compras y/o de pagos, tickets o vales alimentarios, de combustibles y/o similares, prescinde por completo de reglamentar lo concerniente a la base imponible del anticipo.

La fijación de este elemento, queda ahora a total arbitrio y discreción del Fisco. Pero aún así, es innecesario que la Resolución Normativa se expida sobre la mentada base imponible, toda vez que esta debe ser establecida por ley formal.

Justamente de esto último se ocupa el mismo Código Tributario y en el mismo sentido establece cual es la base imponible, al fijar que la base imponible estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas.

Ello así, la base imponible del anticipo no podrá ser otra que la del impuesto mismo, toda vez que el primero no es sino un pago a cuenta del último.

De acuerdo a la metodología de cálculo de las resoluciones consideradas desde ya inválidas, se engloban en la base imponible conceptos totalmente extraños al hecho imponible y base de cálculo

⁶⁷ CORTI, Arístides Horacio María, "Anticipos impositivos", La Ley, Buenos Aires, Argentina, 1981, pág. 9.

⁶⁸ Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, 5/11/1952 *in re* "Maissonave", LL 70-132; JA 1953-I-85. Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo, Sala I, 26/06/1971 *in re* "Peuser S.A.", DF XXI-1089.

del impuesto, tal como lo define la ley, ya que mediante este sistema se retiene del total del depósito o transferencia.

Así, los pagos a cuenta, en especial los anticipos, aparecen como un nuevo tributo, con un hecho imponible y una base de cálculo completamente distinta y diferente del impuesto sobre los ingresos brutos, y toda vez que todo tributo debe ser creado por el órgano competente para ello, Poder Legislativo, su consecuencia es anular los reglamentos normativos que lo establecen por ser contrarios a las disposiciones constitucionales.

Al establecer una obligación tributaria sin ley, las administraciones provinciales a través de sus direcciones de rentas, violan sistemáticamente los artículos 4, 17, 19 y 75 inciso 2º, de la Constitución Nacional, que contemplan el principio de reserva de ley en la faz normativa, esto es, que la obligación tributaria debe ser sancionada únicamente por el Poder Legislativo, lo cual resulta de estricta aplicación aquellas.

Vale recordar que la Corte Suprema, en este sentido, ha sostenido que (...) *resulta necesario recordar que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones 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*⁶⁹.

Por ello la Corte, y en especial en esta disciplina, sostuvo siempre la competencia del Poder Legislativo es exclusiva⁷⁰ y, concordantemente con ello, afirmó reiteradamente que 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 atribuciones⁷¹.

Las Administraciones Tributarias, mediante estos sistemas de retenciones, percepciones y recaudación, se apartan del principio general fijado por los Códigos Tributarios, al determinar las obligaciones sobre base presunta, sin norma que la autorice a tales efectos. En tal sentido lesionan también el principio de legalidad en la faz aplicativa, en tanto no ha subordinado su actuar a la ley. De lo analizado a lo largo de este título, al liquidarse los anticipos alterando la base imponible prevista para el impuesto sobre los ingresos brutos, se está exigiendo un tributo sin ley que lo ampare.

Sobre el particular, la Corte sostuvo que *...Es inherente al ejercicio de la actividad administrativa que ésta sea desempeñada conforme a la ley, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del estado de derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos...* Agregando que *...La administración debe ser legal; si su actividad es ilegal debe rectificarse, en primer término,*

⁶⁹ C.S.J.N., 09/05/2006, in re: "Nación AFJP c. Provincia de Tucumán", Fallos 329:1154.

⁷⁰ C.S.J.N., 17/03/1998, in re "Luisa Spak de Kupchik y otro c/Banco Central de la República Argentina y otro"; Fallos: 321:366.

C.S.J.N., 14/10/1993, in re "Eves Argentina S.A. s/recurso de apelación - IVA.", Fallos: 316:2329.

C.S.J.N., 06/06/1995, in re "Video Club Dreams c/Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo", Fallos: 318:1154;

C.S.J.N., 21/11/2000, in re "Berkley International A.R.T. S.A. c/E.N. (ME y OSP) – DTO. 863/98 s/amparo Ley 16.986 – DEC. 863/98", Fallos: 323:3770.

⁷¹ Fallo citado 18, Fallos: 316:2329.

*por la propia administración pública, y a falta de ella, por el órgano jurisdiccional competente. El administrado debe tener garantías de justicia respecto de la Administración Pública*⁷².

Desde este tamiz es que se deben analizar los regímenes de retención o percepción. Así el TSJ de la CABA, con voto de José Osvaldo Casás sostuvo que, al justificar la necesidad de regular por ley a los regímenes de retenciones y percepciones el instituto: 1.- importa responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión; 2. representa un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso, a menudo, el de interpretar la ley y determinar el gravamen, por delegación transestructural de cometidos propios del fisco; 3. la tarea es generalmente una carga honoraria, para facilitar la recaudación; 4.- en caso de error sobre la procedencia de retención o percepción, o en su cuantía, el mismo se traduce en una carga económica para el agente de retención o percepción, por reclamo del fisco o del mismo contribuyente, y 5. importa el riesgo eventual de afrontar severas sanciones infraccionales e incluso penales⁷³.

En Córdoba los sistemas cuestionados están regulados a partir del artículo 170 del Decreto 1205/2015 y sus modificatorias.

Esta norma unifica en un solo cuerpo normativo las normas reglamentarias del Código Tributario Provincial, de la ley impositiva y las correspondientes a los regímenes de retención, percepción y/o recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos y de sellos.

Por otra parte, se establece un régimen especial de retención del impuesto sobre los ingresos brutos que recaerá sobre los sujetos radicados o domiciliados en el exterior no inscriptos en la Provincia de Córdoba, en tanto se verifique el hecho generador de la obligación tributaria.

Al respecto, quedan obligados a actuar como agentes de retención, independientemente de su condición frente al impuesto, los sujetos que revistan el carácter de locatarios o prestatarios de obras, locaciones y/o servicios, cuya utilización o explotación sea efectuada en el territorio provincial, por un sujeto radicado o domiciliado en el exterior no inscripto en el impuesto.

La base imponible de la citada retención estará constituida por el monto total que se pague a los referidos sujetos del exterior, a la cual se le aplicará la alícuota prevista por la ley impositiva anual correspondiente a la actividad de que se trate.

8.2. Seguridad Jurídica:

Los sistemas bajo análisis se regulan y amparan bajo una normativa que deja librado al exclusivo arbitrio de las administraciones tributarias provinciales la determinación de la base imponible y -por ende- el impuesto a pagar.

En este punto resulta relevante remarcar que se afecta asimismo el principio de seguridad jurídica, valor al que la Corte Suprema de Justicia Nacional ha reconocido jerarquía constitucional⁷⁴.

Esto deriva en ignorar asimismo de la *...necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria*⁷⁵.

⁷² CSJN, 19/11/1992, *in re* "Recurso de hecho: Bauhoffer, Martha B. en autos: Naveiro de La Serna de López, Helena M.", Fallos 315:2771.

⁷³ TSJCABA 2708/2014 "Asociación Argentina de Compañías de Seguros c/GCABA s/acción declarativa"

⁷⁴ Fallos 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; y 317:218.

⁷⁵ C.S.J.N. 02/12/2008, *in re* "DGI en autos BBVA TF-19.323-I", Fallos: 331:2649.

C.S.J.N., 1962, *in re* "Alaluf, Alberto c/Nación", Fallos: 253:332.

C.S.J.N., 28/04/1992, *in re* "Bertollotti, Oscar s/Recurso de Apelación", Fallos: 315:820.

8. 3. Razonabilidad:

En tanto y en cuanto las Administraciones Tributarias liquidan un tributo, o mejor dicho su pago a cuenta, con absoluta prescindencia de las normas legales y constitucionales aplicables, el sistema resulta manifiestamente arbitrario e irrazonable, vulnerando los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional.

El principio de razonabilidad procura, dentro de nuestro orden constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad, en el ejercicio de las atribuciones de los poderes públicos.

Para ello debe existir un criterio o estándar jurídico, que obliga a dar a la ley, y a los actos estatales que de ella derivan, un contenido razonable, justo, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que ella prohíbe, siempre que esa ley sea razonable, sea justa, y consecuentemente válida.

De lo aquí expuesto deriva que el sistema normativo que regula las retenciones, percepciones y recaudación en estudio violan abiertamente el principio de razonabilidad, ya que habilita a las administraciones fiscales a exigir una obligación tributaria en forma arbitraria, sin sujeción al bloque de legalidad, dejando a su sola voluntad el establecimiento de la deuda que le corresponde abonar a cada contribuyente.

En este sentido la Corte, en su doctrina judicial tiene establecido que *...las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuen a los fines cuya realización procuren, o cuando consagren una manifiesta iniquidad*⁷⁶.

El sistema en sí mismo no supera el examen de razonabilidad, por cuanto éste no sólo puede concebirse como una necesaria adecuación o proporcionalidad de medios a fin sino la elección de un medio lícito debe, además, tener en cuenta el medio menos gravoso entre varios posibles.

El fin evidentemente recaudatorio que tienen todos estos regímenes, desconectados absolutamente con la situación real y concreta de cada sujeto que lo padece, al cual se le debe adicionar la difícil faena de realización de trámites a fines de solicitar la exclusión de éstos para que tales saldos a favor no se sigan acumulando y perjudicándolos financieramente, resulta un claro y concreto ejemplo de supresión de razonabilidad.

8. 4. Principios y reglas que inspiran el Convenio Multilateral:

Asimismo, la normativa cuestionada se encuentra en abierta violación a lo regulado en el Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuyo

C.S.J.N., 01/06/1993, *in re* "Multicambio S.A. s/recurso de apelación", Fallos: 316:1115.

C.S.J.N., 27/12/1996, *in re* "Autolatina Argentina S.A. (TF 12463-I c/Dirección General Impositiva)", Fallos: 319:3208

C.S.J.N., 15/06/2010, *in re* "Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Título 5 Ley 25063 s/Proceso de conocimiento", Fallos: 333:993.

⁷⁶ C.S.J.N., 1904, *in re* "Hileret y Rodríguez c/Provincia de Tucumán", Fallos: 98:20;

C.S.J.N., 1927, *in re* "S.A. Guardian Assurance Company Limited c/Nación", Fallos: 150:89;

C.S.J.N., 1931, *in re* "Gallino Andrés s/Sucesión", Fallos: 160:247;

C.S.J.N., 1944, *in re* "Vicente Martini e hijos S.R.L.", Fallos: 200:450;

C.S.J.N., 1961, *in re* "Barone Manlio y Otro c/Banco de Napoli", Fallos: 249:252;

C.S.J.N., 1961, *in re* "Vázquez, Alejandro J.", Fallos: 250:418;

C.S.J.N., 1962, *in re* "Souto, Rodolfo Juan", Fallos: 253:478;

C.S.J.N., 1965, *in re* "Noguera Isler, Enrique c/Nación", Fallos: 263:460;

C.S.J.N., 1974, *in re* "Bonfante, Alberto c/Junta Nacional de Carnes", Fallos: 288:325

C.S.J.N., 1977, *in re* "Azar, Juan Roberto", Fallos: 299:428.

objetivo es delimitar las potestades tributarias cuando una actividad económicamente inseparable se realiza en dos o más jurisdicciones provinciales.

Del convenio y tal cual lo desarrolle precedentemente, se podría establecer que su objetivo es, gráficamente, que un contribuyente pague, en total entre todas las provincias donde realiza actividades, lo mismo que hubiera pagado si la actividad estuviera concentrada en una sola provincia.

Esto se agrava aún teniendo en cuenta la prescripción del artículo 9, inc. d, de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal, el cual constituye “norma de integración” con otros métodos de coordinación financiera porque obliga a las Provincias a continuar aplicando las normas del Convenio Multilateral.

El Convenio Multilateral constituye una Ley Convenio que contiene un régimen de distribución de la base imponible de un solo gravamen, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos legislado por las provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuyo objetivo es evitar la doble o múltiple imposición por parte de éstas cuando un contribuyente desarrolla su actividad en más de una jurisdicción.

El fenómeno de la doble o múltiple imposición interna frente a este gravamen no sólo se conjura con veinticuatro estados locales sino, también, con una razonable definición de la materia retenible que genera ingresos a cuenta en cada jurisdicción.

Resulta palmaria la inconstitucionalidad de las alícuotas aplicadas en las retenciones con fundamento en la distribución de la Base Imponible conforme al Convenio, ya que a través de una DD.JJ. es oponible al fisco en la medida en que este no la impugne por el procedimiento de determinación de oficio.

Toda alícuota mayor sobre las retenciones genera recurrentes saldos a favor del contribuyente constituyendo incluso una exacción ilegal tipificada en el art, 266 del Código Penal.

8. 5. Principio de Territorialidad en la Aplicación de Ley Local:

Según la distribución de facultades normativas tributarias prevista por nuestra Carta Magna, las provincias sólo podrán ejercer su “potestad tributaria” dentro de su territorio, estándoles vedado “extenderse” más allá de sus límites territoriales. Esto no es más ni menos que la estricta consecuencia lógica de nuestra forma federal de Estado.

Se desprende de esta limitación que no resulta razonable procurar que una norma –sea ley, decreto o resolución de algún organismo del Poder Ejecutivo provincial- dictada en una provincia pueda regular hechos, situaciones y actos que acaecen espacialmente dentro del territorio de otra provincia.

La C.S.J.N. ha expuesto este principio liminar en algunos antecedentes, dejando bien en claro que las potestades provinciales no pueden ejercerse fuera de su propio territorio. Así, en autos *“Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Ocampo, Sackman y Cía.”* nuestro máximo tribunal expresó que *...cualquiera sea la interpretación que deba darse a la parte final del artículo 31 y al artículo 104 in fine de la Constitución, es indudable que esa interpretación no puede llegar hasta extender los poderes de la provincia más allá de sus límites territoriales”,* ratificando el pronunciamiento de segunda instancia que afirmó que *“aceptar que otro poder pueda extender su autoridad... es aceptar la coexistencia de poderes, es herir la integridad de tan privilegiada soberanía...”*

En fallos 147:241, nuestro máximo tribunal expresó ...*Que la cuestión traída a la decisión de esta Corte... consiste concretamente en saber si aquél poder existe sólo para ser ejercitado dentro del territorio que abarca la soberanía de la provincia o se extiende también fuera de ese territorio...*

Que de acuerdo con el sistema político adoptado por nuestra Constitución, los poderes de la soberanía se encuentran divididos entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales: los del primero revisten la calidad de supremos y absolutos y se aplican en todo el territorio de la República, es decir, aún dentro del perteneciente a las propias provincias; los de los segundos presentan los mismos caracteres, pero únicamente pueden ser ejercitados dentro de los límites territoriales de la provincia...

Que ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción, pues los poderes conferidos por la constitución son para ser ejercidos dentro de su territorio...

Y estando la soberanía del gobierno (de la provincia), por definición, limitada a los poderes llamados a ejercerse dentro de sus límites territoriales, no podría la nombrada provincia, a su voluntad, extenderla al territorio de otras o al de la Capital Federal, sin aumentar su propia jurisdicción con desmedro de la que en igual medida corresponde a estas últimas...

Igualmente, si es límite constitucional fuese vulnerado, ese accionar es a todas luces lesivo del principio de razonabilidad dado que un habitante de una provincia estaría sujeto a la política o intereses de otra provincia y viceversa. No puede sostenerse que esto puede ocurrir porque se trata de intereses particulares -individuos o empresas- en tanto que no ha de ocurrir lo mismo con los respectivos Estados o jurisdicciones provinciales, porque razonar así equivale a decir que los Estados nacional o provincial se han organizado en beneficio de ellos mismos y no de los ciudadanos o habitantes de la República.

Por todo lo aquí expuesto sólo deberán actuar como agentes de percepción en la fuente aquellos sujetos que posean un asentamiento físico dentro del territorio de la provincia que los establezca, desde el cual se facture y/o se despache la mercadería, se preste el servicio, o se realice un pago – en el caso de retenciones-, ya que la obligación de hacer -practicar la percepción o retención- recaerá efectivamente en forma instantánea al momento de producirse el hecho previsto en la norma dentro del territorio provincial.

Así lo resolvió y admitió el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos sosteniendo que ...*Le asiste razón al apelante en cuanto a que no le corresponde la obligación de actuar como agente de retención, por falta de sustento territorial, en razón de no poseer sucursales, agencias, reparticiones, etc., en la provincia de Buenos Aires sobre la actividad generadora de la presunta obligación de actuar como agente de retención, con fundamento en el art. 70 de la Disposición Normativa número 31/78-to 1982*⁷⁷.

8. 6. Derecho de Propiedad:

Estos sistemas de retenciones, percepciones y recaudaciones, establecidos mediante decretos de los poderes ejecutivos provinciales y resoluciones normativas emanadas habitualmente de las Secretarías de Ingresos Públicos o Direcciones Generales de Rentas, además de vulnerar el principio de reserva de ley, importan una palmaria vulneración de la garantía de propiedad.

⁷⁷ Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, 04/03/1997, “Cooperativa de Floricultores Ltda.”

Como lo sostiene Rodolfo Spisso al aseverar que existe una manifiesta desviación de poder al pretender encubrir el despojo bajo el falso ropaje de una retención en la fuente que no es tal. Para que exista genuinamente una retención en la fuente la detracción debe recaer sobre dinero o valores que tengan su causa inmediata en acto o actividad gravados por el tributo.

La diferencia entre retención en la fuente y apropiación es que en la primera la detracción reconoce su causa inmediata en acto, actividad o bien alcanzados por un tributo, en tanto que en el SIRCREB la detracción sobre las acreditaciones bancarias, al no constituir éstas hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, deviene en una apropiación de la propiedad privada, en manifiesta transgresión al principio constitucional de que nadie puede ser privado de su propiedad sin sentencia fundada en ley, art. 17 C.N.⁷⁸

El mismo autor sostiene que para hablar propiamente de retención en la fuente en el caso de acreditaciones bancarias, el depósito de dinero o valores o la acreditación de fondos en cuentas deberían configurar el hecho imponible escogido por la ley para dar nacimiento a la obligación tributaria. Y en ese supuesto, la ley puede disponer que el tributo en lugar de ingresarlo directamente el contribuyente sea abonado por medio de agentes de retención percepción, responsables por deuda ajena.

El sistema funciona de la siguiente manera:

El estado ejerce su potestad tributaria creando mediante una ley formal, es decir emanada del Poder Legislativo, el tributo. Es decir que el legislador escoge una actividad o situación de relevancia económica y lo grava, designando de esa forma también al contribuyente. A su vez puede establecer que el tributo sea ingresado al fisco por intermedio de agentes de retención o percepción, los que, como ya se sostuvo al comienzo del presente análisis, al efectuar la retención o recibir la percepción substituyen al contribuyente en el pago del tributo.

Por otra parte, pone en cabeza del contribuyente (realizador de aquella actividad o quien se encuentra en dicha situación) o de un responsable vinculado jurídica o económicamente con aquel, a realizar una serie de deberes formales y luego pagar la obligación tributaria.

No deben quedar dudas de que sea el obligado al pago el contribuyente o el responsable, para que exista tributo debe acaecer el hecho imponible. Si no se realiza el presupuesto de hecho descripto en la norma el tributo no nace.

Ahora bien, si dicho sujeto pasivo no realiza esos deberes formales ni paga el tributo en forma voluntaria y tempestiva, el fisco no se encuentra habilitado de ninguna manera y por ninguna norma a apropiarse de la propiedad privada del contribuyente o responsable, sino que la ley lo habilita a iniciar el correspondiente procedimiento de determinación de existencia y cuantía del tributo y luego a ocurrir al Poder Judicial para reclamar su pago.

Explicitado en forma breve cómo funciona el sistema, resulta obligatorio para que exista un supuesto de responsabilidad de los agentes de retención tienen que darse dos presupuestos de hecho, el que hace nacer la obligación a cargo del sujeto pasivo del tributo y el que hace nacer la obligación a cargo del responsable.

Los depósitos o acreditaciones bancarias no conforman el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, de lo cual se deduce que, al no existir obligación tributaria ni contribuyentes

⁷⁸ SPISSO, Rodolfo R., "TRIBUTOS PROVINCIALES", Tomo I, Editorial Mediterránea, Córdoba, Argentina, p. 187.

designados por la ley, menos puede existir una obligación vinculada a aquella ni responsable por deuda ajena, creado encima por la administración y no por ley formal.

La diferencia entre retención en la fuente y apropiación es que en la primera la detracción reconoce su causa inmediata en acto, actividad o bien alcanzados por un tributo, en tanto que en el SIRCREB la detracción al no reconocer como causa inmediata a las acreditaciones bancarias, al no constituir éstas hecho imponible de impuesto alguno a cargo de la CABA, deviene en una apropiación de la propiedad privada, en manifiesta transgresión constitucional⁷⁹.

Ya lo tiene dicho de antaño la Corte cuando sostuvo que *...El término 'propiedad', cuando se emplea en los arts. 14 y 17 CN. o en otras disposiciones de ese estatuto comprende, como lo ha dicho esta Corte, 'todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad'. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privados sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de 'propiedad'*⁸⁰...

De tal premisa la reglamentación, al pretender establecer una carga tributaria basada en su sola voluntad, vulnera dicho principio. En tal sentido se ha pronunciado la Corte Nacional frente a actos similares del Poder Ejecutivo (y organismos autárquicos), donde tuvo la oportunidad de expresar *...Que según surge de los artículos 4 y 67, inciso 2º, de la Constitución Nacional [actual 75 inciso 2º] y la doctrina de esta Corte que tiene establecido que el cobro de una contribución sin ley que la autorice, vulnera la garantía de la propiedad del art. 17 de la Ley Suprema (doctrina de Fallos: 155:290; 174:225; 180:3894; 186:521; 195:539; 206:21 y sus citas), sólo por ley del Congreso de la Nación se podría haber creado un gravamen que incidiera en el contrato celebrado entre el usuario y la empresa prestataria del servicio de transporte afectando la salida de los accionantes al exterior del país...*

*...en orden al punto cuadra añadir que este principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de Derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria, por más que se motive la resolución adoptada en genéricas 'pautas de políticas fijadas por las autoridades económicas' (fs. 16) y la existencia 'de un estado de calamidad económica interna' (y fs. 54 del Expte. E-98), debido a que dicho sistema supone un Estado cuyas potestades son limitadas y se hallan sujetas en ese deslinde de competencias fijadas en la Constitución, predispuesto para garantizar una estabilidad calculable entre gobernantes y gobernados (Fallos: 248:291)...*⁸¹

Las retenciones practicadas sobre depósitos, transferencias bancarias y/o las ventas pagadas con tarjetas de crédito, débito, de compras y/o de pagos, tickets o vales alimentarios, de combustibles y/o similares, cuya realización se realiza a través de empresas administradoras de tales instrumentos genera en forma constante y general ingresos fiscales a cuenta abusivos y en exceso de las obligaciones tributarias finales de los contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

⁷⁹ SPISSO, Rodolfo R. Ob. Citada 26, p.188.

⁸⁰ C.S.J.N., 16/02/1925, in re "Bourdieu, Pedro E. v. Municipalidad de la Capital Federal", Fallos: 145:307.

⁸¹ C.S.J.N., 26/02/1976, in re "Alberto Francisco Jaime Ventura y otra v. Banco Central de la República Argentina", Fallos: 294:152).

ocasionándoles lesiones patrimoniales de compleja reparación ulterior al, lógicamente, pensar en sucesivas repeticiones tributarias e imputaciones de créditos fiscales a deudas futuras en el tributo.

8. 7. Principio de igualdad:

Esta garantía es receptada constitucionalmente a través del artículo 16, donde, al referirse a la igualdad en forma específica, como principio tributario constitucionalizado, resulta imperativo en el establecimiento de las cargas públicas.

La medida de la contribución de cada ciudadano reposa sobre el principio de capacidad contributiva, que se deriva a su vez de los principios de igualdad y de equidad de los tributos.

La igualdad debe ser entendida como la exigencia de que cada uno contribuya al sostenimiento de los gastos públicos en forma proporcional y progresiva a su capacidad contributiva, pudiendo solo de esta forma dotar de equidad al sistema.

La regla de igualdad expuesta en el párrafo precedente se quiebra, entre otros supuestos, cuando la Administración, obrando en forma irrazonable, abusa de los mecanismos o regímenes de “pagos a cuenta” de los tributos de manera tal que los contribuyentes experimenten permanentes saldos a favor.

En el supuesto en análisis, el contribuyente que no desarrolle su actividad comercial presentando al cobro liquidaciones o rendiciones periódicas correspondientes al sistemas de pago mediante tarjetas de crédito, de compras y/o de pagos, tickets o vales alimentarios, de combustibles y/o similares, o mediante alguno de las modalidades sobre las cuales se justifican los sistemas de retenciones, percepciones y recaudaciones examinados en el presente y más allá de sus ingresos, los cuales pueden resultar superiores a aquellos, se encuentran excluidos de dichos regímenes, manifestándose un tratamiento distinto de las partes en idéntica situación, de la cual se deduce la vulneración constitucional protegida por una constante y uniforme doctrina de la Corte Suprema de Justicia Nacional, la cual sostuvo que la garantía de la igualdad ante la ley ha de traducirse en la paridad de trato para quienes se encuentran en idénticas condiciones, y en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.⁸²

Así la Corte mantuvo a lo largo de los años que *...El texto de tal disposición, inspirada por la conciencia democrática de sus autores, que abominaban toda primacía ilegítima, que no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento, que suprime los títulos de nobleza y los fueros personales, para declarar enseguida, que todos los habitantes son iguales ante la ley, demuestra con toda evidencia cuál es el alto propósito que la domina: el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias (Fallos: 16:118, 101:401)...*⁸³

Desde luego que las distinciones que se originan a través de la normativa cuestionada no encuentran sustento ni justificación razonable alguna, generando una discriminación, basada en un parámetro arbitrario.

⁸² C.S.J.N., 01/056/1875, in re “Criminal c/Oliver Guillermo”, Fallos: 16:118.

⁸³ C.S.J.N., 20/06/1928, in re “Eugenio Díaz Vélez c/Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 151:359.

9. CONCLUSIÓN:

De lo desarrollado a lo largo del presente se concluye con claridad que, por la implementación y ejercicio en forma abusiva de facultades ilegalmente delegadas e ilegítimas por parte de las Provincias, los sujetos pasivos de la relación tributaria, en especial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, padecen en forma constante y recurrente de la existencia de saldos a su favor.

Esta modalidad de percepción y recaudación debería eliminarse los cuerpos normativos, principalmente por su característica de inconstitucional, pero al menos debería ser causa de la inmediata suspensión de dichas retenciones o percepciones hasta que el saldo a favor del contribuyente se reintegre o se extinga por compensación, y no obligar al contribuyente o responsable a promover acción de repetición.

El régimen de SIRCREB, de apropiación por parte de la Administración Fiscal de acreditaciones bancarias cuyos titulares pueden imputarlas al pago de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuyos vencimientos operen al mes siguiente al de la apropiación, importa una palmaria violación al derecho de propiedad⁸⁴.

De la confrontación entre el monto exigido usualmente por el Fisco, con el que le correspondería tributar al contribuyente de acuerdo a sus verdaderos ingresos brutos del período, surge casi constantemente un importe mayor reclamado por el Fisco del que se debería tributar. Esto ocasiona que se vaya generando constantemente un saldo a favor de tal magnitud, que resulta de imposible computarlo o compensarlo en definitiva por parte del contribuyente.

A esto debe sumarse que, de acuerdo al art. 121 del Código Tributario, los intereses correspondientes sobre las sumas a devolver por el Fisco, solo se reconocerán desde el penúltimo mes anterior al que se interponga la reclamación.

De esta manera, el Fisco está configurando una requisición ilegal de fondos de los particulares, sin ningún tipo de interés, y lo que es aún más grave, sin ley formal que autorice a dicha operación financiera.

El Fisco estará usufructuando de dichos saldos por un período más que prolongado de tiempo, y aún así, se le exigirá al particular que inicie un reclamo de repetición, de dudosa suerte, para restituir su propiedad.

Por esta mecánica, se instituye para determinados contribuyentes una suerte de empréstito forzoso al convertirlos en prestamistas obligados y crecientes al Fisco local de saldos a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que no se podrán aplicar a obligaciones futuras por el impuesto, ya que se incrementan de período en período, y sólo podrán recuperarse a través de un tortuoso y reiterado procedimiento de reclamos, y ulteriores recursos judiciales de repetición.

Así con claridad meridiana lo puntualizaba el Tribunal Superior de Justicia de la CABA, a través del voto del Dr. José Osvaldo Casás, sosteniendo que *...por lo demás, aunque se viera en las retenciones practicadas ingresos fiscales sujetos a posterior devolución —como lo conceptualiza la Cámara, más allá de la inconsistencia de recaudar para restituir lo percibido en términos de la garantía constitucional de la razonabilidad que se construye a partir de los arts. 28 y 33 de la CN—, tal mecanismo, en los hechos, como se ha visto, independientemente del nomen iuris utilizado, importaría instituir un verdadero empréstito forzoso de naturaleza tributaria, sustancia que le ha reconocido prácticamente sin excepciones la doctrina nacional a dichos ingresos al caracterizar las*

⁸⁴ SPISSO, Rodolfo R., Ob. Citada 26, p. 8.

obligaciones previstas como ahorro obligatorio por las leyes nos. 23.256 y 23.549, y la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re: "Pablo Horvath v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)" —Fallos: 318:676, sentencia del 4 de mayo de 1995—, lo que hubiera obligado a sancionarlo a través de ley formal, regulando pormenorizadamente todos sus presupuestos, conforme se deriva de lo consagrado en el art. 75, incs. 4º y 7º de la Constitución Nacional, por ser sólo la Rama Legislativa la que está habilitada, tanto para contraer empréstitos sobre el crédito de la Nación, cuanto para arreglar el pago de la deuda interior y exterior de la Nación; y, art. 53 de la Carta Magna local, en cuanto allí se expresa: Toda operación de crédito público interno o externo es autorizada por ley con determinación concreta de su objetivo. Es que no basta el nomen iuris de "retención" para caracterizar el instituto financiero que convierte al contribuyente en acreedor permanente del Fisco, ya que para definir la naturaleza jurídica de la prestación pública en exceso debe investigarse la estructura del presupuesto de hecho y la base de cálculo de la retención, lo que permitirá descubrir la inequivalencia, entre la detracción patrimonial amputada en demasía y la obligación final tributaria lo que denuncia la impropiedad técnica de la denominación utilizada. Así entonces, aún en el caso de que estuviéramos en presencia de un empréstito forzoso, éste sería inconstitucional, por violación al principio de reserva de ley en el ejercicio de la potestad tributaria normativa al basarse en reglamentos subalternos, como por contravenir la regla de la igualdad que, si bien permite tratar en forma diversa a los desiguales, no tolera, como criterio dirimente del distinto, que la diversidad en la consideración se asiente en que los sujetos realicen operaciones intrajurisdiccionales e interjurisdiccionales —penalizando estas últimas—, pues ello importaría desconocer la razón de ser del dictado del Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atendiendo al imperativo sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre otras, en la causa: "Bressani, Carlos H. y otros contra la Provincia de Mendoza, Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero" (Fallos: 178:9), sentencia del 2 de junio de 1937, donde, siguiendo al Máximo Tribunal Federal de los Estados Unidos de América, sostuvo que la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente, pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada, agregando que la Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles.⁸⁵

Así, se observa como el hecho de que los saldos a favor son de dificultosa, dilatada e improbable recuperación, y devienen en la exigencia de un importe tributario sin sustento alguno, y sin posibilidad de contralor.

Todo esto confluye a que el Fisco se haga de fondos de los particulares sin que encuentre sustento en norma alguna, disfrazando bajo los ropajes de un tímido anticipo de impuesto, lo que en verdad resulta ser un empréstito forzoso no autorizado.

En el citado fallo del TSJ CABA, se considera además la situación generada al no prever la exclusión de los regímenes de recaudación. Se sostuvo al respecto que *"La eliminación por la Administración Fiscal de los sustentos normativos que permitían la expedición del "certificado de no retención" o "de retención parcial" se muestra, frente a casos como el que se ventila en la especie, como una medida francamente desafortunada ya que la repetición poco resuelve, pues no evita que se reedite indefinida y contumazmente la situación y se prosiga cobrando en exceso en la fuente"*.

⁸⁵ TSJCABA, Expte. N° 5884/08, in re "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/amparo (art. 14 CCABA)", 12/11/2008.

Este sistema de liquidación de anticipos se muestra *prima facie* como un método de financiación de las arcas públicas, bajo la figura de un empréstito forzoso, que no ha sido instaurado por ley, lo que debe traer aparejado su declaración de inconstitucionalidad.

Los actos administrativos bajo estudio y que se manifiestan en retenciones, percepciones y recaudaciones provienen de autoridad pública fundamentalmente responsable, es decir, del Estado provincial y su accionar, en el dictado y aplicación de la normativa que a través del presente se analiza, sin duda alguna se encuentra en pugna con numerosos principios constitucionales.

Uno de los mayores agravios que suscita el régimen vigente es la generación de recurrentes saldos a favor del contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos, en manifiesta violación del derecho de reserva de ley, de propiedad y de ejercer todo comercio o industria lícita y de razonabilidad.

La regulación del sistema debería prever que ante la generación de saldos a favor del contribuyente, los régimen de retención y percepción que le fueran aplicables quedarán automáticamente suspendidos hasta tanto le fuera acreditado o puesto a su disposición dicho saldo, otorgándole Certificados de no Retención, y revisarse, en forma inmediata, simple e incluso sistémica, las alícuotas de dichos pagos a cuenta de manera que no se le generen en el futuro nuevos saldos a favor, todo ello en forma automática, sin perjuicio de las verificaciones que la Administración Fiscal considere necesario o conveniente, más sin que dichas actuaciones condicionen la suspensión de los regímenes de retención o percepción y la adecuación de las alícuotas de dichos sistemas.