



Universidad Nacional de Córdoba - Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Graduados
Posgrado de Especialización en Tributación
Trabajo final de la carrera de Especialización en Tributación

Impuesto Sobre los Ingresos Brutos

Regímenes de retención, percepción y recaudación

Inconstitucionalidad de la designación de contribuyentes de extraña jurisdicción

Efectos económicos nocivos en la actividad empresaria

Autor: Cr. Ramiro Alvarez Canova

Tutor: Esp. Cra. Marina der Ohannesian

Córdoba, agosto 2023



Impuesto sobre los ingresos brutos. Regímenes de retención, percepción y recaudación. Inconstitucionalidad de la designación de contribuyentes de extraña jurisdicción. Efectos económicos nocivos en la actividad empresarial by Ramiro Alvarez

Canova is licensed under [CC BY-NC 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

Índice

Introducción.....	4
Marco conceptual	
Nociones básicas del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos	
Imposición local	6
Aplicación del Convenio Multilateral.....	8
Agentes de retención, percepción y recaudación	
Definiciones previas	9
Costo beneficio.....	10
Cabos sueltos.....	12
Normativa penal tributaria relacionada	
Infracciones formales.....	13
Infracciones sustanciales.....	14
Omisión.....	14
Defraudación	14
Inconstitucionalidad de la designación de contribuyentes de extraña jurisdicción.....	17
Citas expresas de normativas provinciales.....	17
Características de la designación como agente de retención, percepción y/o recaudación	
Carga pública.....	26
Principio de legalidad	27
Principio de territorialidad	27
Diferencia entre sustento territorial y principio de territorialidad.....	29
Análisis de un fallo ejemplar.....	31
Efectos económicos nocivos en la actividad empresaria	36
Conclusiones y propuestas	38
Bibliografía.....	41

Introducción

En nuestro país conviven normas tributarias legisladas desde sus tres niveles estadales. Estas normas son dictadas por los poderes legislativos correspondientes y reglamentadas por los poderes ejecutivos y las respectivas autoridades de aplicación. El origen de las potestades atribuidas a cada jurisdicción, está en nuestra Constitución Nacional, norma suprema que establece claramente los límites de cada jurisdicción en cuanto a sus potestades legislativas, jurisdiccionales y ejecutivas. De este modo podemos afirmar, que cualquier tributo creado por cualquier jurisdicción, contrariando los límites establecidos en nuestra Constitución Nacional, es inconstitucional y por lo tanto nulo.

La creación de un tributo implica una carga pública para los ciudadanos de una nación y encuentra su fundamento mas importante en el deber de todos los ciudadanos de contribuir al mantenimiento del Estado como organismo rector de la comunidad. Al mismo tiempo encuentra sus límites en la propiedad privada y en la libertad individual, derechos estos que se ven resguardados por los principios tributarios mas elementales como son el principio de legalidad, capacidad contributiva, equidad, proporcionalidad, igualdad, territorialidad, razonabilidad. En este sentido la creación de un tributo implica la consideración cuidadosa de los límites que debe respetar el Estado, a fin de mantener el equilibrio jurídico adecuado, que permita financiar la actividad pública con el objetivo de contribuir al bien común y al mismo tiempo respetar la propiedad privada y la libertad individual de los ciudadanos de la nación.

En el presente trabajo me ocupare de revisar estos conceptos fundamentales en derecho tributario, aplicados específicamente al análisis de las pretensiones fiscales de las provincias, en particular en lo referido a la creación desmedida de agentes de retención, percepción y recaudación en el Impuesto a los Ingresos Brutos, herramienta de la que se ha hecho abuso en los últimos años, en una actitud desmedida de voracidad fiscal, generando normas provinciales que pretenden imponer cargas de hacer a ciudadanos de otras provincias, extralimitando claramente sus potestades jurisdiccionales, volviéndolas inconstitucionales.

Para lograr los fines propuestos, primero repasaré los conceptos básicos de la imposición a los ingresos brutos de manera general, sin entrar en el análisis específico de la realidad de cada provincia, luego analizaré a modo introductorio el Convenio Multilateral como acuerdo nacional interprovincial que evita la doble imposición. Ya entrando en el tema

específico que me ocupa, analizaré a los agentes de retención, percepción y recaudación, abordando el tema desde la perspectiva doctrinaria, jurisprudencial y normativa, entrando particularmente en el análisis de la normativa penal tributaria específica, dada la importancia que tiene en el tema bajo análisis. Habiendo repasado los aspectos generales del tema, entraré de lleno en el análisis de la constitucionalidad de las designaciones como agente de retención, percepción y recaudación, revisando específicamente la constitucionalidad dudosa en la designación de agentes de extraña jurisdicción. Al final ampliaré el enfoque agregando un análisis sobre los efectos en la actividad empresaria, que nos permitirá integrar la idea general con una visión empresaria y pragmática del tema. Para terminar, expondré una conclusión final en un intento de extraer un criterio definitivo en la problemática planteada, que permita contribuir a mejorar la situación general.

Marco Conceptual

Nociones básicas del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos

Imposición local

En el sistema tributario argentino, las provincias tienen autonomía. Esta autonomía se plasma en el principio básico constitucional establecido en su artículo 5: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria.” Y en su artículo 121: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal...” De este modo las provincias disponen de amplias facultades tributarias, con límite en los poderes delegados al gobierno federal, pudiendo crear tributos libremente dentro de este marco jurídico y siempre respetando los principios y garantías establecidos en la Constitución Nacional. En este sentido cabe analizar la ley 23548 de coparticipación federal, de carácter constitucional, a la que han adherido todas las provincias del país, obligándose a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales, con las expresas excepciones establecidas en el artículo 9 de la ley y siempre que se sujeten a las condiciones expresamente establecidas en el mismo artículo.

De este modo, en el análisis de la pirámide legal que contiene a la creación del Impuesto a los Ingresos Brutos en cada provincia, podemos determinar claramente un marco general establecido en la propia Constitución Nacional y en la legislación derivada de esta que se aplica específicamente, como el caso de la Ley 23548. Este marco legal impone un límite claro y preciso en la creación y administración de los tributos provinciales. Dentro de ese marco, cada provincia ha creado el Impuesto a los Ingresos Brutos entre otros tributos, que se ha constituido en la actualidad, en la fuente principal de financiamiento del gasto público provincial.

El Impuesto a los Ingresos Brutos es un impuesto, que recae sobre las actividades habituales lucrativas. Podemos incluirlo dentro de los impuestos al consumo indirectos, siendo en sus características principales local, real y periódico.

La habitualidad como presupuesto generador del hecho imponible, resulta relevante cuando se trata de hechos ajenos al medio normal de vida del sujeto¹. En estos casos para determinar la gravabilidad o no, resulta relevante el propósito de permanencia de la actividad y cierta organización en el negocio. Del mismo modo resulta sustancial a los fines de determinar la inclusión o no en el tributo, que la actividad persiga un fin de lucro.

En este punto resulta importante aclarar que, en muchas jurisdicciones provinciales se estipula en las normas de creación del impuesto, que se encuentran alcanzadas las actividades onerosas sean o no lucrativas. Aquí debemos señalar una extralimitación de los fiscos provinciales al ignorar el límite impuesto por la ley de coparticipación federal en su artículo 9, límite que como se ha dicho tiene carácter constitucional, volviendo en consecuencia inconstitucional y de aplicación nula la pretensión del fisco provincial en el sentido de alcanzar con el impuesto a los ingresos brutos a las actividades no lucrativas. Siendo este tema de alta aplicación en la actualidad, reconociendo su extensión y dado el enfoque diferente del presente trabajo, recomiendo su ampliación y estudio en forma separada³⁵.

El Impuesto Sobre los Ingresos Brutos resulta un impuesto al consumo por tener como base para medir la capacidad contributiva al consumo, excluyendo al patrimonio y la renta. Al mismo tiempo resulta indirecto, ya que el sujeto incidido de hecho es distinto al contribuyente de derecho. Es real porque no considera las características singulares del contribuyente y periódico porque el hecho imponible se verifica anualmente.

Interesa especialmente su característica de impuesto “local”, que hace referencia al principio de territorialidad. En este sentido, claramente el impuesto bajo análisis tiene validez local y encuentra uno de sus límites más relevantes, en el límite a la facultad de la jurisdicción que crea el tributo. Es así que cada provincia cuando crea un tributo, debe tener especial cuidado de gravar manifestaciones de riquezas que tengan origen dentro de su provincia. Del mismo modo, deberá guardar especial cuidado en la generación de obligaciones a contribuyentes que tengan algún vínculo jurídico que esté alcanzado por las potestades “provinciales” de la autoridad que crea el tributo. El principio de territorialidad resulta elemental en un ordenamiento jurídico federal, ya que no es concebible que una autoridad provincial, ejerza jurisdicción sobre territorio de otra provincia que le resulta claramente ajena, en cuanto a los orígenes y fundamentos de su propia autoridad. Sirva este párrafo como introducción al tema, en el que me extenderé más adelante.

Resulta relevante en este punto reconocer la alta regresividad de la implementación de este tipo de tributos. En este sentido se debe mencionar el efecto piramidal y en cascada del tributo que, sumados a su fácil traslación y a su carácter de imposición al consumo, hacen que esta estructura tributaria de recaudación genere efectos económicos no deseados y de difícil medición final en cuanto a su incidencia en el comportamiento de

los agentes económicos involucrados, afectando fuertemente la demanda y oferta de las actividades gravadas.

Aplicación del Convenio Multilateral

Se dijo en el acápite anterior, que el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos es local. En este sentido se habló de que solo puede gravar hechos imponible acaecidos en el territorio provincial. El problema surge cuando estamos en presencia de una actividad económica única e indivisible, que se realiza en dos o mas jurisdicciones provinciales. En estos casos puede suceder que un mismo hecho imponible genere potestad para cobrar el tributo a mas de una jurisdicción y de este modo cada jurisdicción quedará habilitada a reclamar el impuesto. Este fenómeno denominado doble o múltiple imposición, pretende ser solucionado a través del Convenio multilateral.

Las normas del Convenio Multilateral tratan de resolver el problema de la doble o múltiple imposición, asignando una porción de base imponible a cada jurisdicción considerando a tal fin, una regla general de asignación y distintos casos particulares. Siguiendo a Dino Jarach²: "... no se ha tratado simplemente de subsanar el inconveniente de la doble imposición, sino de armonizar y coordinar el ejercicio de poderes fiscales autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios mas importantes de la imposición en el Estado Federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en un sola jurisdicción." Resulta de suma importancia tener presente esta definición que nos ofrece Dino Jarach, en especial lo referido a la idea de armonizar y coordinar el ejercicio de los poderes fiscales autónomos, considerando el exceso en que se está incurriendo actualmente en las distintas jurisdicciones a la hora de legislar y aplicar procedimientos que desconocen esta necesidad de evitar mayores gravámenes de los que se debería soportar si la actividad se realizara íntegramente en una jurisdicción. El mecanismo elegido en el Convenio Multilateral para distribuir la base imponible (el total de ingresos brutos generado por la actividad) está basado en la idea de dimensionar la actividad lucrativa desarrollada en cada jurisdicción. Para ello se ha desarrollado el criterio de sustento territorial basado en el gasto. De este modo se determina claramente que solo tendrán sustento territorial, las provincias donde se realiza algún tipo de gasto que tenga relación con la actividad gravada. El sustento territorial le da la facultad a la provincia de participar en la distribución de la base imponible con arreglo a la normativa

del Convenio Multilateral y de este modo, en caso de controversia, podrá aplicar la legislación local pertinente a fin de lograr el cobro de los tributos involucrados. Una vez establecida la existencia de sustento territorial, se deberá determinar la proporción de base imponible correspondiente a cada jurisdicción, a estos fines se analizará la estructura de ingresos y gastos en la manera normada, según la actividad se encuadre en el tratamiento general o en alguno de los tratamientos específicos. La determinación del impuesto a ingresar se completa con la legislación local de cada provincia en cuanto a los demás elementos que componen el tributo (alícuota, exenciones, deducciones admitidas, plazos de pago, etc). Del mismo modo, se aplica la legislación local, en lo referido a las normas procedimentales en cuanto al cobro de la obligación omitida.

Agentes de retención, percepción y recaudación.

Definiciones previas.

Entrando ya específicamente en el tema de recaudación a través de retenciones, percepciones y recaudaciones, cabe iniciar definiendo las características generales de cada caso. Habrá retención cuando en una relación económica, la parte deudora detraiga una porción del importe a pagar para canelar su obligación. Habrá entonces percepción, cuando la parte que debe recibir dinero a cambio, suma al precio a cobrar un importe determinado en este concepto. La recaudación se refiere al débito que realiza un agente en una cuenta, por orden y con arreglo a la normativa que lo obliga, para después transferir esos fondos al fisco.

Al decir del Cr. Rubén Alberto Marchevsky⁵: “La retención opera cuando el deudor del contribuyente, en oportunidad de realizar el pago de la obligación correspondiente, detrae cierto monto, de acuerdo con la mecánica que cada régimen establezca al respecto, pudiendo el contribuyente retenido computar dicho monto a cuenta del gravamen que en definitiva le corresponde liquidar. De tal forma, el sujeto deudor que hace el pago se transforma en agente de retención, al realizar una exacción sobre el monto a pagar; este último deberá depositarse dentro de los plazos que al respecto establezca el organismo.”

El mismo autor dice sobre la percepción: “En sentido contrario, la percepción se configura cuando el acreedor del contribuyente adiciona cierta suma al precio de la prestación. El sujeto acreedor (perceptor) se transforma en agente de percepción al adicionar sobre el precio original de la prestación un monto determinado de acuerdo con la mecánica del régimen de que se trate, quedando obligado a depositar el monto percibido dentro de los plazos que al respecto establezca el organismo.”

Respecto a los agentes de recaudación, debemos hacer una distinción para ayudar a entender el uso habitual que se hace de esta denominación. Genéricamente se considera “Agente de Recaudación” a los sujetos que actúan como recaudadores a favor del fisco, según normativa, realizando retenciones y/o percepciones. También se utiliza en modo específico, para identificar a las entidades (mayormente bancarias, incluye a las entidades de tarjetas de crédito) que debitan en la cuenta de sus clientes el importe mandado por normativa, para luego transferirlo al fisco, con la diferencia que el importe a debitar se calcula sobre los créditos que se hagan en las cuentas respectivas y esos créditos no tiene que ver con servicios prestados desde la entidad recaudadora (circuito de facturación) ni con deudas de la entidad para con el cliente (circuito de pago), esto es, la entidad es un tercero en la operación que genera el débito, al mismo tiempo que esta operación no tiene necesariamente relación con el hecho imponible. Hecha esta aclaración, usaré esta última acepción de ahora en adelante, considerando que me importa especialmente la distinción respecto a los agentes de retención y percepción. De este modo tendremos en el “universo de recaudadores” a los agentes de retención, agentes de percepción y agentes recaudadores bien diferenciados.

Costo beneficio

La utilización de este tipo de sistemas, representa para el fisco y para los contribuyentes una serie de costos y beneficios. Repasaré a modo genérico los mas importantes, que nos servirán para contribuir al análisis de los efectos económicos en las empresas, tema que trataré mas adelante.

Está claro que en los últimos años los fiscos nacionales, provinciales y municipales, han hecho uso y abuso de estos sistemas de recaudación. Esto se debe a que el beneficio de su implementación es notorio y se relaciona a temas económicos tanto como a la eficiencia en el funcionamiento de la burocracia estatal. Desde el punto de vista económico, la posibilidad de contar con los importes relacionados a las retenciones, percepciones y recaudaciones en forma anticipada a la presentación de la declaración jurada, implica una mejora notoria en el flujo de efectivo de la caja estatal, coadyuvando a la mejora en la disposición de dinero para realizar pagos. Pero además y sobre todo en los últimos años, el problema de la pérdida del valor adquisitivo del dinero, problema que se ha acelerado notoriamente, implica una ganancia en términos económicos muy importante. Si tenemos en cuenta que una retención por ejemplo, se puede producir durante la primera quincena del mes, que se ingresa al fisco durante la segunda quincena

y que recién incidirá en la declaración jurada del contribuyente a mediados del mes siguiente, podemos considerar un período de incidencia de más de 30 días. Esto, a las tasas inflacionarias actuales, implica un 8% de costo económico, si y solo si, el contribuyente liquida una posición pagadora del impuesto. En caso de liquidar un saldo a favor, habría que sumar otro mes de incidencia, ya que estamos hablando de un crédito sin indexación frente a una pérdida del poder adquisitivo del 7% mensual como mínimo. Es fácil observar el beneficio económico del fisco frente a esta realidad. Cabe preguntarse ¿se puede interpretar como un impuesto encubierto? ¿cumple este enriquecimiento fiscal con el principio de legalidad?

Si consideramos la eficiencia en el funcionamiento de la burocracia estatal, la delegación de la tarea originalmente encargada al fisco, de cobrar e ingresar el dinero, implica claramente una oportunidad para disminuir la burocracia estatal lo que debería redundar en una eficiencia general que, traducida en pesos, implicaría un incremento en la recaudación (objeto central del fisco) con una estructura de costos igual o menor. Para que sea factible lograr esta mejora en la eficiencia, el estado debe asegurarse el cobro del dinero fruto de las recaudaciones, para ello se han generado una serie de penalidades realmente muy gravosas para el agente, a fin de persuadirlo del ingreso en término de los montos involucrados, caso contrario, deberá correr con el incremento extraordinario fruto de las penalidades habilitadas, convirtiendo al agente de un auxiliar de recaudación, sin escala intermedia, a un delincuente que pretende malversar fondos públicos. Como frutilla del postre, el agente no tiene posibilidad alguna de negarse, ya que la obligación de actuar como agente deviene de la obligación de colaboración de todo ciudadano con su Estado y por lo tanto es irrenunciable.

De lo dicho se puede apreciar claramente el porqué de la proliferación de estos sistemas de recaudación fiscal.

Cabos sueltos

No todo es a favor del fisco. La convivencia entre fisco y contribuyente en un estado de derecho, implica que debe sujetarse al marco jurídico que la contiene. Desde este punto de vista cabe hacerse algunas preguntas.

Hecho imponible. En este tema siguiendo a Raúl Karaben³¹, caben dos preguntas ¿es posible retener o percibir si no ha nacido el hecho imponible? ¿es legal una retención sobre una operación a plazos, cuyo hecho imponible se declaró en el mes de facturación y se ingresó el impuesto correspondiente antes del pago y la retención? Al decir del autor:

“...es ilegítimo que un Fisco pretenda efectuar retenciones sobre hechos imposables que ya han sido cancelados, transformándose en exacciones ilegales; por más que se quiera disfrazar luego de que se los puede tomar en períodos futuros, **las retenciones deben estar ligadas al nacimiento del hecho imponible.**” (lo resaltado le pertenece al autor). Otro asunto recurrente es la generación de saldos a favor producto del exceso de retenciones, percepciones y recaudaciones, en un período determinado, en relación al impuesto a ingresar. Este saldo implica como ya dijimos, un importante costo económico y financiero para el contribuyente que, en principio, no tiene sustento en obligación tributaria alguna ya que el impuesto fue liquidado e ingresado con el saldo de la declaración jurada. En este sentido, estaríamos en presencia de un importe que debería ser devuelto de inmediato desde el fisco al contribuyente, lo contrario implicaría el uso de fondos ajenos en beneficio del Estado sin base en ley, lo que lo vuelve claramente ilegal. Siguiendo el razonamiento de Karaben, cabría reflexionar sobre la necesidad de reclamar penalmente si es necesario, la devolución de estos importes que, en principio, son utilizados ilegalmente por el Estado local.

Normativa penal tributaria relacionada

Como he dicho mas arriba, el complemento necesario para que los regímenes de retención, percepción y recaudación funcionen correctamente, es un régimen penal específico que persuada rápidamente al agente de incumplir sus obligaciones. En general los distintos códigos tributarios provinciales contienen normativa similar en cuanto al régimen de penalización, variando en los montos y porcentajes a aplicar. Por este motivo centraré mi análisis en el régimen penal contenido en el Código Tributario de la provincia de Córdoba, haciendo las aclaraciones del caso. La finalidad de este repaso no es el análisis detallado sino, un repaso general que nos permita dimensionar claramente las complicaciones extras que se genera en la administración del Agente que es designado con la carga pública.

Infracciones formales

Para definir este tipo de infracciones, seguiré a Dino Jarach: “Esta figura penal consiste en la violación de las disposiciones de la ley general o de las leyes especiales de impuestos, de los reglamentos respectivos y de las disposiciones e instrucciones emanadas de la administración, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes

formales tendientes a determinar la obligación impositiva y a verificar y fiscalizar su cumplimiento por parte de los contribuyentes.”

Específicamente en lo relativo a las obligaciones formales impuestas a los agentes de retención, percepción y recaudación, podemos decir que en general los códigos provinciales establecen multas para el caso de verificarse este tipo de infracciones y que además, existe un gran número de deberes formales que los agentes están obligados a cumplir. Para resumirlas, seguiré la enumeración del Cr. Martín Allemand³⁶ basada en la normativa vigente para la provincia de Córdoba: “En el capítulo 1, incluye las formalidades requeridas para la inscripción o cese como agentes y la comunicación de modificaciones y/o actualización de datos. Por otro lado, describe el aplicativo a utilizar para desarrollar su tarea y las instrucciones sobre su funcionamiento. También detalla la forma de ingreso de las obligaciones tributarias. Además, se encuentra la forma de declarar las operaciones de retenciones y percepciones efectuadas además de las omitidas de practicar y anuladas, requisitos de las constancias a emitir, tratamiento de las sumas retenidas o percibidas indebidamente e importes depositados de retenciones no efectuadas, entre otras obligaciones. En el anexo XVIII establece la documentación que debe presentarse ante al agente y que este debe considerar a los fines del correcto encuadramiento del sujeto pasible de retención o percepción, monto y base de las retenciones y percepciones.”

Las penalidades que se establecen van desde una multa pecuniaria hasta la clausura en determinados casos. Con lo que podemos apreciar el rigor que imparten las normas a los incumplimientos formales de los Agentes.

Infracciones sustanciales

Con un contenido objetivamente distinto que las infracciones formales, existirá infracción sustancial cuando el sujeto no cumpla una obligación material a su cargo. Esta conducta puede ser culposa (omisión) o dolosa (defraudación).

Omisión

Al decir de Villegas³ “En el ilícito omisivo el objeto prohibido es una inactividad en violación a la norma que ordena realizar la actividad” y agrega “El concepto de omisión supone: que el resultado producido hubiera sido evitado por el acto, que, a pesar de ser posible para el autor y esperado por nosotros, fue omitido por este...”.

Nuevamente siguiendo el Código Tributario de Córdoba a modo de ejemplo, vemos que se trata la Omisión en su artículo 85 que en su primer párrafo dice: “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 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.” Aclarando en su tercer párrafo: “La misma sanción se aplicará a los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que no actúen como tales.” Termina el artículo excluyendo de la omisión el caso de defraudación y de error excusable.

Defraudación

Dentro de las infracciones sustanciales, la defraudación se diferencia de la omisión en la necesidad de que exista una intención de dañar, haciendo u omitiendo una acción mandada a realizar por la normativa legal. En resumidas cuentas, la omisión implica culpa, mientras la defraudación implica dolo.

El Código Tributario de Córdoba la tipifica en su artículo 86, cuyo texto transcribo a continuación: “Incurrir en defraudación fiscal y son punibles con multas graduables entre un cincuenta 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: 1) Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra con el propósito de producir o facilitar la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que a ellos o a terceros les incumban, y 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.

La multa que se establece en relación a la infracción prevista en el inciso 2) del presente artículo se reducirá de pleno derecho a un diez por ciento (10%) de su mínimo legal cuando el agente de retención, percepción y/o recaudación que habiendo presentado en término la declaración jurada, ingresare y/o regularizare espontáneamente el importe de la retención, percepción y/o recaudación, con más los recargos resarcitorios y la multa reducida, hasta treinta (30) días corridos posteriores al vencimiento establecido por las normas legales para el ingreso.

En el supuesto de no abonarse la multa reducida conjuntamente con los demás conceptos adeudados deberá sustanciarse la correspondiente instancia sumarial prevista en el artículo 96 de este Código, sin reducción alguna.”

Cabe hacer algunas aclaraciones en este punto, que nos servirán mas adelante. En materia de contravenciones fiscales, la legislación predominante considera que el dolo se puede presumir. La presunción del dolo implica básicamente la inversión de la carga de la prueba, obligando al contribuyente a probar que no tuvo intención de dañar. Al decir de Villegas: “El principio de la presunción del dolo consiste en que tratándose de contravenciones tributarias fraudulentas, la intencionalidad aún sin dejar de ser un elemento subjetivo, surge objetivamente de ciertas circunstancias que hacen presumir su existencia, salvo prueba en contrario que debe producir el inculpado.” Es así que el inciso segundo del artículo transcrito, presume el dolo en el caso de agentes de retención, percepción o recaudación, por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario. Agregando en el segundo párrafo, una condonación notoria al disminuir la multa aplicable al 10% del mínimo legal, si se ingresa lo omitido mas los recargos correspondientes, dentro de los 30 días corridos. Remata el artículo en su tercer párrafo quitando el beneficio y mandando a hacer sumario en caso de extenderse mas allá de los 30 días. Podemos ver en esta formulación claramente una intención de recaudación que va mas allá de la sanción a la contravención, diría una intención de recaudar extorsionando al contribuyente: Si me pagas lo que quiero sin oposición y en el plazo “arbitrario” que se me ocurrió, te cobro solo el 5% (10% sobre 50% que es el mínimo). Parece muy relevante este tema, cuando se analiza que el imputado, está realizando una actividad que constituye una carga pública, prestando colaboración a la administración pública, aliviando y facilitando la tarea de recaudación de impuestos. Por otro lado, toda imposición de una carga pública debe ser razonable y proporcionada, del mismo modo las sanciones relacionadas con sus incumplimientos. No parece en el texto analizado, existir una razonabilidad ni proporción adecuada al deber encomendado.

Inconstitucionalidad de la designación de contribuyentes de extraña jurisdicción

Hasta acá he dado un marco teórico a la carga pública que implica actuar como agente de retención, percepción y/o recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Claramente he referenciado cuestiones discutibles en las pretensiones fiscales relacionadas con generación de saldos a favor en el tiempo, costos financieros y económicos no remunerados de los agentes, consecuente ilegalidad de estos saldos en la medida que resultan recaudaciones sin base en ley, desproporcionalidad de la carga en relación con el costo que debe asumir el agente, falta de realización del hecho imponible, pago total de la obligación tributaria versus obligación de retención en el caso de pagos a plazo, entre otros. A pesar de no haber resuelto todavía estos temas, sumamente relevantes, las provincias insisten en su voracidad fiscal y avanzaron en los últimos años en pretender determinar la obligación de actuar como agente de retención, percepción y/o recaudación, a personas físicas o jurídicas, de extraña jurisdicción. Incluso se percibe cómo en el tiempo, han avanzado en la sofisticación de estos sistemas, desconociendo alevosamente los límites de sus propias potestades jurisdiccionales. En este apartado me propongo ahondar en este tema, para el que adelanto mi posición de ilegalidad de este tipo de regímenes que se pretenden naturalizar, regímenes que colisionan abiertamente con principios jurídicos básicos, todo lo cual trataré de demostrar a continuación.

Citas expresas de normativas provinciales

Comenzaré citando expresamente la normativa involucrada en distintas provincias de nuestro país, seleccionando aquellas que me resultan más relevantes a los fines del trabajo propuesto.

En este sentido Misiones, a través de su Resolución General (RG) 3/1993 en su artículo primero dice: “Establécese un régimen de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable para los contribuyentes y/o responsables que reúnan los requisitos de la presente resolución...”, en su artículo segundo, al definir quiénes serán agentes de retención: “Los contribuyentes de alto interés fiscal incluidos en el artículo 1 y los contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección en el último ejercicio fiscal anterior, atribuibles a la totalidad de actividades desarrolladas incluidas las que corresponderían a las exentas y/o no gravadas-, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas superen la suma de pesos ciento treinta y cinco millones (\$135.000.000) anuales de facturación bruta, deberán actuar

como Agentes de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por toda adquisición de bienes o servicios que realicen.”

Del mismo modo en su artículo doce al definir agentes de percepción: “Los contribuyentes de alto interés fiscal incluidos en el artículo 1 y los contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección en el último ejercicio fiscal anterior, atribuibles a la totalidad de actividades desarrolladas – incluidas las que corresponderían a las exentas y/o no gravadas- cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas superen la suma de pesos ciento treinta y cinco millones (\$135.000.000) anuales de facturación bruta, deberán actuar como Agentes de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las operaciones de ventas de cosas muebles - excluidas las de bienes de uso-, locaciones y prestaciones gravadas, que efectúen a responsables inscriptos o no en el citado tributo que cumplan alguna de las siguientes condiciones...”. En este caso debemos completar el análisis con la RG 12/1993 que en su artículo primero primer párrafo dice: “Incorpórase al Régimen de Percepción previsto en el Capítulo II de la resolución general (DGR) 3/1993 y modificatorias a aquellos responsables del impuesto sobre los ingresos brutos que realicen ventas de bienes o cosas, o locaciones de obra incluidas en el artículo 2.” Para completar en su tercer párrafo: “Deberán actuar como agentes de percepción del presente régimen todos los responsables del impuesto sobre los ingresos brutos, ya sea como contribuyentes directos o del Convenio Multilateral que desarrollen actividad en la Jurisdicción de la Provincia de Misiones, que efectúen ventas de bienes o cosas, que se recepcionen, sitúen o tengan destino a sedes, depósitos, establecimientos, locales o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del ámbito de la Provincia de Misiones; o realicen locaciones de obra en la Provincia de Misiones.”

La normativa transcripta fija la obligación de actuar como agente de retención y de percepción a todos los “contribuyentes y/o responsables” que vendan mas de ciento treinta y cinco millones de pesos en el año anterior, considerando, a los fines de cotejar este parámetro, todos sus ingresos sin restricciones. Cabe preguntarse ¿qué se entiende por contribuyente y/o responsable? En este sentido, resulta reveladora la aclaración que nos brinda la RG 12/1993 al establecer “... todos los responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos...”, aclarando que serán contribuyentes y/o responsables, en la medida que sean responsables inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, mas allá de ser “directos” (cabría preguntarse que se entiende por directos, aunque es un tema que excede este trabajo) o por Convenio Multilateral. Claramente existe una distorsión en los

conceptos que se muestran en estos artículos. El organismo recaudador está confundiendo **sustento territorial** con **competencia territorial**, tema que desarrollaremos mas adelante, pero que veremos se reitera en todas o la mayoría de las provincias. Del mismo modo observamos que se opta por la inclusión automática como agente de retención y percepción, generando la obligación al agente de inscribirse.

La provincia de Tucumán su RG 86/2000 en su artículo primero establece: “Los sujetos pasivos del impuesto sobre los ingresos brutos que se indican en el artículo siguiente quedan en todos los casos obligados a actuar como agentes de percepción del citado tributo...” a su tiempo el artículo segundo dice en su primer párrafo: “Quedan obligados a actuar como agentes de percepción los sujetos designados por la Dirección General de Rentas y los sujetos cuya actividad se identifica en los Anexos II a XIII que forman parte de la presente resolución general.”

Respecto a agentes de retención la RG 23/2002 artículo 2 primer párrafo dice: “Quedan obligados a actuar como agentes de retención, por las operaciones realizadas en el año calendario con los sujetos pasibles de retenciones, los designados por la Dirección General de Rentas mediante resolución dictada a tal efecto y los sujetos cuya actividad se identifica en los Anexos I y III a IX que forman parte de la presente resolución general, los que deberán inscribirse conforme se establece en el inciso a) del artículo 3.”

Para completar el análisis, debemos acudir a la RG 106/2019 que designa a los agentes de retención y percepción, que, según el primer párrafo del artículo primero, resuelve: “Designar agentes de percepción y de retención del impuesto sobre los ingresos brutos, con encuadre y dentro del marco de las resoluciones generales (DGR) 86/2000 y 23/2022 y sus respectivas modificatorias, a aquellos contribuyentes que obtuvieron en el año calendario 2018, ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un monto superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000), teniendo en cuenta los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones.”

En lo relacionado a agentes de recaudación, la RG 80/2003 en su artículo tercero dice: “Deberán actuar como agentes de recaudación: a) Las entidades regidas por la ley 21526 y sus modificatorias, en tanto sean contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Tucumán, quedando comprendidas la totalidad de sus sucursales, filiales, etc., que actúen en jurisdicción de la Provincia de Tucumán, cuyos asientos territoriales se encuentren en la misma...” agregando en el inciso siguiente: “... b) Los sujetos indicados en el inciso a) cuyos asientos territoriales se encuentren fuera de la Provincia de Tucumán...”.

Observamos en Tucumán la elección de un sistema mixto en lo relativo con la designación, considerando por un lado quienes están incluidos en los anexos referenciados y por el otro los designados específicamente. Los primeros, por el solo hecho de estar en los anexos sus actividades, automáticamente serán agentes de retención y/o percepción. Los segundos deberán ser “nominados” por resolución. En este último caso sirve como ejemplo la RG 106/2019 citada, donde vemos que el criterio de “nominación” simplemente hace referencia a la facturación bruta anual, una vez mas omitiendo la necesidad de territorialidad. En el caso de agentes de recaudación, expresamente en el artículo 3 inciso b, omite el requisito de territorialidad, como si dentro de la potestad de la DGR de Tucumán, estuviese la posibilidad de elegir extender su competencia jurisdiccional a ciudadanos de otras provincias o no. Claramente todo contrario a los principios de legalidad, razonabilidad y territorialidad que deben primar en materia tributaria.

Analizando el caso de la provincia de Salta, veremos para el caso de agentes de retención que en RG 8/2002 en su artículo primero dice: “Deberán actuar como agentes de retención del impuesto a las actividades económicas, en la forma que establece la presente resolución las entidades o empresas, personas físicas o jurídicas, sobre todos los pagos que realicen a sus contratantes en relación a sus operaciones, conforme al siguiente detalle y en tanto el pago responda a ingresos alcanzados por el gravamen para su beneficiario:...” para luego enumerar en 27 incisos, prácticamente todas las actividades posibles en una economía, encargándose de aclarar por las dudas en su inciso 25): “Los contribuyentes o responsables que la Dirección así lo disponga, sin perjuicio de estar incluidos en los incisos precedentes.” Dejando de este modo la puerta abierta por si se les escapa alguna actividad en la enumeración.

Revisando la normativa para agentes de percepción, deberemos remitir a la RG 6/2005 que en su primer artículo dice: “Deberán actuar en carácter de agentes de percepción del impuesto a las actividades económicas por las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones de servicios, respecto de los compradores, locatarios y/o prestatarios que desarrollen actividad en la Provincia de Salta, en la forma que establece la presente resolución:...” para enumerar a continuación las actividades alcanzadas y nuevamente, como en el caso de agentes de retención, en su inciso 9 dice: “Los contribuyentes o responsables que la Dirección así lo disponga, sin perjuicio de estar incluidos en los incisos precedentes.” Dejando abierta la posibilidad de incluir actividades no enumeradas. Pero, en este caso se agrega un último párrafo al artículo primero, que aclara: “La

obligación establecida en el presente artículo comprende tanto a los contribuyentes locales como a los que tributan bajo el Régimen de Convenio Multilateral, ya sea con sede en ésta u otra jurisdicción.” En esta última frase, muy desafortunada, deja ver el organismo recaudador su error al pretender incluir contribuyentes de extraña jurisdicción, desconociendo literalmente el límite a su propia competencia jurisdiccional.

En relación con agentes de recaudación, la provincia de Salta emite la RG 20/2022 que en su artículo tercero dice: “Están obligados a actuar como agentes de recaudación del presente régimen, las entidades regidas por la ley de entidades financieras N° 21526 y sus modificatorias, quedando comprendidas la totalidad de sus sucursales, filiales, etc., cualquiera sea el asiento territorial de las mismas.” Una vez mas desconociendo el principio de territorialidad, sin entrar en detalles del absurdo que resulta pretender que una entidad bancaria radicada en Bs As, por el hecho de tener una sucursal en Salta, deba recaudar un pago a cuenta sobre las acreditaciones bancarias de uno de sus clientes que podría tener digamos el 0,001 de coeficiente asignado a esta provincia, por toda su actividad económica en todas las sucursales del país involucradas, lo cual seguramente llevaría a la acumulación de saldos a favor que se mantendrán en el tiempo, generando una vez mas la pregunta respecto a la legalidad de este tipo de obligaciones. Tema que excede el presente trabajo, aunque estimo muy relevante, dado la significación económica y la actualidad de este tipo de atropellos fiscales.

Analizando ahora la provincia de Santa Fe, los criterios para designar agentes de retención y percepción están en una misma Resolución, la RG 15-1997. En este caso, respecto a agentes de retención, primero en su artículo uno designa a varios responsables a través de 15 incisos, para agregar en su artículo dos, primero y segundo párrafo: “Además de los responsables establecidos precedentemente, actuarán como agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las personas humanas y personas jurídicas -incluidas las uniones transitorias de empresas, las agrupaciones de colaboración empresaria y los fideicomisos-, aún cuando se hallen exentas del gravamen, sea por disposiciones de carácter subjetivo u objetivo, se encuentren comprendidas o no en las normas de Convenio Multilateral, tengan o no asiento en el territorio provincial y con ingresos atribuibles a la Provincia de Santa Fe por efectuar operaciones gravadas con contribuyentes residentes, establecidos o domiciliados en el país.

Quedan exceptuados de la obligación a que hace referencia el presente artículo:

a) Los responsables con asiento en la Provincia de Santa Fe, sometidos o no a las normas del Convenio Multilateral, cuyos ingresos atribuibles a la Provincia de Santa Fe -excluido

el Impuesto al Valor Agregado- obtenidos en el año calendario inmediato anterior no superen la suma de \$160.000.000.- (pesos ciento sesenta millones).

b) Los responsables no comprendidos en el inciso anterior cuyos ingresos brutos atribuibles a la Provincia de Santa Fe -excluido el Impuesto al Valor Agregado- según las disposiciones del Convenio Multilateral en el año calendario inmediato anterior no superen la suma de \$160.000.000.- (pesos ciento sesenta millones).”

Una vez mas vemos en la frase “...tengan o no asiento en el territorio provincial...” un atropello a los principios básicos de tributación.

Cuando analizamos el régimen de recaudación, debemos referirnos en el caso de Santa Fe, a la RG 7/2008, que en su artículo tercero dice: “Se encuentran obligados a actuar como agentes de recaudación, las entidades regidas por la ley de entidades financieras 21526, y sus modificatorias, en tanto sean contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Santa Fe, y posean una sucursal o filial habilitada radicada en la jurisdicción, quedando comprendidas la totalidad de sus sucursales, filiales, etc., cualquiera sea el asiento territorial de las mismas.” En este caso, curiosamente para la determinación de la obligación de actuar como agente de recaudación, sí se tiene en cuenta el principio de territorialidad al decir “...y posean una sucursal o filial habilitada radicada en la jurisdicción...” lo cual muestra que las autoridades provinciales conocen de que se trata y deciden aplicar un criterio para el caso de agentes de retención y percepción y otro criterio para el caso de agentes de recaudación. En este punto cabe señalar que, los principios de tributación y las limitaciones a las potestades jurisdiccionales, no son un menú del que se pueden servir las autoridades con base en sus gustos y necesidades, se trata de un marco legal obligatorio que deben respetar, no hacerlo torna en ilegales sus normativas y por lo tanto nulas e inaplicables en un estado de derecho.

Para la provincia de Córdoba, cabe destacar la complejidad de las normas que establecen la modalidad de retención, percepción y/o recaudación, la determinación de la base para el cálculo y las distintas alícuotas a utilizar. Como venimos señalando, no es un tema menor señalar esta complejidad, dado que se suma al deber de colaboración de la empresa, como mayor costo traducido en asesoramiento y/o adicionales por incumplimientos.

En la provincia de Córdoba, el Decreto 320/2021 reglamentario del Código Tributario, para definir quiénes serán agentes de retención, dice en su artículo 199: “Quedan obligados a actuar como agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, independientemente de su condición frente al impuesto, con relación a los pagos que

realicen respecto de las operaciones indicadas en el Capítulo IV del presente Subtítulo, los sujetos enumerados en el artículo 31 del Código Tributario Provincial que sean nominados u obligados por la Secretaría de Ingresos Públicos. Asimismo, quedaran obligados actuar como agentes de retención todos aquellos sujetos que reúnan las condiciones o parámetros (monto de ingresos, tipo de actividad u otras) que la mencionada Secretaría disponga a tal fin.” Se puede observar una técnica de redacción legislativa bastante compleja, en cuanto en un artículo que pretende definir el carácter o no de agente de retención, remite a por lo menos 3 normas distintas, lo cual resulta a simple vista, un exceso de complejidad innecesaria. Siguiendo por la lógica planteada, deberemos revisar que dice la Secretaría de Ingresos públicos al respecto y para ello, deberemos remitirnos a la Resolución 10/2021 reglamentaria de los regímenes de retención, percepción y recaudación, la que en su artículo 1 dice: “Nominar Agentes de Retención, en el marco del Decreto N° 320/2021, a los sujetos que se encuentran incluidos en los Títulos I y II del Anexo I, que forma parte integrante de la presente Resolución.

Los sujetos nominados deberán actuar de acuerdo con lo establecido en el presente Capítulo, a excepción de las operaciones normadas en los Capítulos II y siguientes del presente Título, en cuyo caso será de aplicación lo previsto en los mismos.” El Anexo I al que se remite, muestra un listado de contribuyentes nominados taxativamente.

En el caso de los agentes de percepción, se utiliza la misma técnica en cuanto el artículo 214 del Decreto N° 320/2021 remite a quienes sean nominados por la Secretaría de Ingresos Públicos. Al mismo tiempo la Resolución 10/2021 en su artículo 17 remite al Anexo II donde detalla los contribuyentes obligados a actuar como agentes de percepción. En este caso la provincia de Córdoba ha optado por una nominación taxativa de los contribuyentes que deberán actuar como agentes de retención y/o percepción, nominación que será prácticamente discrecional de la Secretaría de Ingresos Públicos. Cabe notar que no se impone la obligación de notificar a quienes resulten nominados.

Analizando el tratamiento que la provincia da a los agentes de recaudación, deberemos remitirnos al Decreto N° 320/2021 que en su artículo 260 primer párrafo dice: “Están obligados a actuar como agentes de recaudación del presente régimen, las entidades regidas por la Ley Nacional N° 21526 y sus modificatorias, en tanto sean contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba, quedando comprendidas la totalidad de sus sucursales, filiales, etc., cualquiera sea el asiento territorial de las mismas.” Una vez mas observamos como expresamente la provincia extralimita su competencia territorial.

Analizando por último la provincia de Buenos Aires, para el tema que nos ocupa y específicamente en lo relativo a la determinación de agentes de retención y/o percepción, resulta relevante analizar el artículo 318 de la Disposición Normativa B 1/2004: “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.” El texto hace referencia al Capítulo IV que contiene las normas relacionadas con los agentes de retención y percepción en el Impuesto a los Ingresos Brutos. Estamos frente al primer caso de entre los analizados, que contempla claramente a la competencia territorial como un limitante a la designación de agentes de retención y percepción.

Para analizar el tratamiento que la misma provincia le da a los agentes de recaudación, deberemos analizar la Disposición Normativa serie B 79/2004, la que en su artículo tercero primero y segundo párrafo establece: “Están obligados a actuar como agentes de recaudación del presente régimen, las entidades regidas por la ley de entidades financieras 21526 y sus modificatorias, en tanto sean contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Buenos Aires, quedando comprendidas la totalidad de sus sucursales, filiales, etc., cualquiera sea el asiento territorial de las mismas.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, también se encuentra comprendido en el presente régimen el Banco de la Provincia de Buenos Aires, incluidas sus sucursales y filiales, cualquiera sea el asiento territorial de las mismas.” Lamentablemente observamos como aplica un criterio distinto al definir los agentes de recaudación. Una vez mas, parecen suponer que la aplicación de los principios tributarios y constitucionales, son un menú del que se pueden servir a voluntad.

Hasta acá el repaso de la normativa relacionada a la designación de agentes de retención, percepción y/o recaudación en las distintas provincias. De lo que vimos, se pueden extraer las siguientes características:

- 1) Hay una clara confusión entre lo que significa el sustento territorial y el principio de territorialidad. Este tema por su importancia, lo desarrollaré mas adelante en este trabajo.

- 2) Respecto a los sistemas elegidos para designar agentes de retención, percepción y/o recaudación, hemos visto una dispersión muy importante. Cada provincia en uso de sus facultades reservadas, ha desarrollado a su criterio y según sus propias necesidades, el mecanismo que estima mas adecuado a estos fines. A grandes rasgos se pueden identificar: A) Inclusión automática al reunir el contribuyente los parámetros específicos detallados en la normativa. En este sistema mayoritariamente se establecen importes de facturación anual que, al ser superados, incluyen al contribuyente en la categoría de agente. Este sistema implica además, la inexistencia de notificación previa, simplemente al reunir las condiciones indicadas, nace la obligación de actuar como agente y con ello el deber de cumplimiento y las penalizaciones por incumplir. B) Nominación específica de parte del órgano recaudador provincial u otro órgano designado específicamente. En este caso estamos frente a una nominación específica por parte del Estado Provincial a través de órganos específicos. En este caso, se presupone la notificación expresa al contribuyente al momento de la designación, notificación que tendrá el efecto de un acto administrativo, generando a partir de entonces la obligación de actuar como agente. No queda claro en todos los casos, de la textualidad de la norma analizada, esta obligación del órgano provincial de esta notificación, aunque entiendo queda establecida por los caracteres propios del acto administrativo, derivado de nuestro sistema jurídico. C) Sistema mixto. En estos casos las provincias utilizan una combinación de los sistemas descriptos en incisos A y B.
- 3) Reconocimiento del principio de territorialidad en la designación de agentes de retención y/o percepción, aunque desconocen el mismo principio en el caso de designar agentes de recaudación, o a la inversa. Este tema, al que le doy el nombre de “menú de principios” dado que parece que las provincias se sirven de los principios constitucionales y tributarios según su antojo de ocasión, aparece en varias oportunidades y en un caso muy notable en la provincia de Buenos Aires. En este caso, dispone claramente en el caso de agentes de retención y/o percepción, como norma general, la exclusión en el caso de no tener asiento territorial dentro de los límites de la provincia, aunque desconoce este mismo principio en el caso de agentes de recaudación. Esta manera contradictoria de tratar temas similares, permite inferir dos sentidos posibles, uno relacionado con un desconocimiento de la gravedad de desconocer la competencia propia

territorial, lo cual no resulta factible suponer cuando se trata de normas emanadas de autoridad pública, dado el principio de legalidad de los actos administrativos. En un segundo sentido, solo resta atribuir este desatino a la excesiva voracidad fiscal, fuertemente impulsada desde el crecimiento desmedido del gasto público y su correlativa necesidad de financiamiento.

Características de la designación como agente de retención, percepción y/o recaudación

A continuación, estableceré las características básicas de la designación de un contribuyente como agente de retención, percepción y/o recaudación, que luego utilizaré en análisis siguientes.

Carga pública

Cuando hablamos de designar un agente de retención, percepción y/o recaudación, estamos hablando de imponer a una determinada persona (de existencia humana o ideal) una carga pública. En este sentido, no se trata de la potestad de recaudar un tributo que incide sobre el patrimonio del contribuyente, considerando una manifestación de riqueza, sino de exigir una colaboración específica en beneficio del Estado, una colaboración que se traduce en una obligación de hacer y que se enmarca en el concepto del deber de colaboración de todo ciudadano. La característica esencial de la carga pública es su obligatoriedad e imposición por acto unilateral del Estado. Por esto mismo, al tratarse de una decisión unilateral del Estado, que impone un deber a un ciudadano, tiene límites constitucionales muy claros que deben ser respetados para que sea aplicable³⁰:

- 1) **Legalidad**: la obligación, deber o servicio debe ser establecido por ley formal, emanada del órgano competente.
- 2) **Igualdad**: presupuesto básico de las cargas públicas, en virtud del cual debe otorgarse igual trato a quienes están en igualdad de condiciones (art. 16, CN).
- 3) **Temporalidad**: el plazo de vigencia de la carga o del servicio debe ser limitado.
- 4) **Certeza y determinación**: la carga deberá tener un objeto específico y perfectamente determinado.
- 5) **Justificación o razonabilidad**: solo puede imponerse por razones de urgencia, necesidad o interés público.

Cabe agregar, aunque parezca una obviedad, para que se cumpla con la legalidad de la norma que impone la carga pública, la ley debe emanar de autoridad competente. La

competencia es un principio fundamental en derecho público, ya que delimita la actuación del Estado, dándole contenido, objetivo y articulándola con todo el sistema legal. La competencia puede determinarse en relación a la materia, al territorio, a la jerarquía o al tiempo.

Principio de legalidad

En nuestro ordenamiento jurídico, la libertad jurídica es esencial. Es por ello que nuestra Constitución, en su primera parte dentro del capítulo primero dedicado específicamente a las declaraciones derechos y garantías, expresa en su artículo 19: “...Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

Si consideramos a la designación como agente de retención, percepción y/o recaudación una carga pública, entendemos que se trata de una restricción a la libertad de las personas sobre las que recae tal obligación. En este sentido no es posible tal restricción surgida de normas reglamentarias, tal como hemos estado analizando. Dada la importancia del bien jurídico afectado, se ha incorporado en el texto mismo de nuestra Constitución Nacional la necesidad de la existencia de un fundamento basado en una ley, garantizando de este modo, el máximo resguardo a la libertad como bien jurídicamente protegido.

En este sentido, cabe preguntarse a estas alturas del análisis ¿son aplicables estas designaciones, dispuestas en normas reglamentarias dictadas por el Poder Ejecutivo? ¿puede el Poder Legislativo delegar facultades propias legislativas en el poder ejecutivo? Dados los principios republicanos que rigen nuestro país, establecidos en nuestra Constitución Nacional en su artículo primero y replicado en las provincias según las autonomías provinciales aseguradas por el Estado Nacional establecidas en el artículo quinto del mismo texto constitucional, está claro que no es posible delegar facultades legislativas propias del poder legislativo al poder ejecutivo. Por lo dicho, como mínimo, las normas reglamentarias que designan agentes de retención, percepción y/o recaudación, o establecen condiciones para incluirlos como tal, resultan nulas.

Principio de territorialidad

“La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana y federal, según lo establece la presente Constitución.” Artículo primero de nuestra carta magna. Así nuestros Constituyentes, representando el poder soberano del pueblo, comienzan delimitando claramente la forma de gobierno de nuestro país (representativa

y republicana) y la forma federal como estructura básica de coordinación del poder estadual. Adoptar la forma federal de organización, implica determinar una relación entre el poder y el territorio, de tal manera que el poder del Estado Nacional se descentraliza políticamente con base en el territorio, permitiendo de este modo la coexistencia de estados municipales, provinciales y nacional.

Ahora bien, para que podamos decir que existe un estado, debemos poder identificar sus elementos constitutivos: Poder, población, territorio. El poder en un estado federal como vimos, se encuentra descentralizado, lo que implica que no existe un único poder nacional, sino, un poder nacional formado por los poderes de los estados que conforman nuestro país, que deben actuar en forma coordinada según los límites jurídicos preestablecidos. La población, está constituida por los habitantes ya sean personas humanas o personas jurídicas, que habitan el territorio del estado que se analiza. En este sentido, todo estado es una sociedad de base territorial, de modo que no es posible concebir la existencia de un estado sin territorio. El territorio entonces, es el ámbito físico en el cual la población existe y, por lo tanto, donde el estado ejerce su poder.

Visto de este modo, la coexistencia en nuestro país de tres tipos de estados, implica la necesaria delimitación del poder público y su ejercicio, de modo tal que no excedan sus elementos esenciales. El territorio surge de este modo, como un límite básico al ejercicio del poder del estado. No es posible que un estado, a través de sus representantes, puede ejercer su poder mas allá del límite territorial que le pertenece y en el cual existe. Del mismo modo podemos afirmar que no es posible que un estado ejerza su poder sobre población extraña a su territorio, esto es, habitantes de otro estado. Esto es esencialmente el principio de territorialidad.

Ahora bien, ¿cómo determinamos si un ciudadano es miembro de un estado o de otro? Un ciudadano será parte del estado que habita. Es acá donde cobra relevancia el concepto de domicilio como elemento primario que determina y delimita la jurisdicción de la autoridad. En este sentido deberemos remitirnos al artículo 78 de nuestro Código Civil y Comercial: “El domicilio determina la competencia de las autoridades en las relaciones jurídicas.”

Diferencia entre sustento territorial y principio de territorialidad

Al repasar las normas provinciales aplicables a nuestro tema, hemos notado como se confunde permanentemente el concepto de sustento territorial con el principio de territorialidad. Es por esto que resulta fundamental aclarar la diferencia entre estos dos conceptos.

La generalización del Impuesto a los Ingresos Brutos en todas las provincias del país, originó la necesidad de generar un mecanismo para evitar la doble o múltiple imposición. El problema radica en aquellas actividades productoras de ingresos provenientes de distintas provincias, que resultan gravadas en cada una de ellas. Al decir de Dino Jarach²: “Se trata de establecer el derecho de cada Fisco sobre una parte de los ingresos, proporcionada al volumen de actividad desplegada en su territorio”. A fin de establecer una solución a este problema, se han dictado las normas relacionadas con el Convenio Multilateral, normas que, transcurridos varios años en los que se han ensayado distintas soluciones, se ha abordado el problema “...mediante la distribución de la base imponible común entre las diferentes jurisdicciones en proporción con la importancia y la envergadura de la actividad lucrativa ejercida en cada una de las jurisdicciones, cuando los procesos económicos fuesen únicos y trascendieran los límites políticos de una sola de ellas.”

Resuelto de este modo el criterio general de distribución de ingresos entre las distintas jurisdicciones, restaba definir cuando una provincia tenía poder fiscal para gravar una determinada actividad y, por lo tanto, participar de la distribución de los ingresos gravables. La resolución a este problema implica el nacimiento de lo que se ha dado en llamar “Sustento Territorial”, e implica que el nexo entre el hecho imponible y el territorio de la provincia con poder fiscal para gravarlo, está determinado por la realización de gastos de cualquier naturaleza, vinculados con la actividad, dentro de la jurisdicción provincial. Si estos gastos se realizan en mas de una provincia y corresponden a una actividad única e indivisible productora de ingresos, queda esta actividad incluida dentro de las normas del Convenio Multilateral.

Definido entonces a que se refiere el Sustento Territorial, podemos ahora compararlo con el principio de territorialidad explicado en el acápite anterior. Veremos entonces que mientras el primero viene a resolver un problema específico de determinación de potestades tributarias de las provincias, aplicable particularmente a la gravabilidad de actividades generadoras de ingresos desarrolladas en dos o mas jurisdicciones, específicamente dentro de los límites del Impuesto a los Ingresos Brutos, el principio de

territorialidad se refiere a la estructuración misma del sistema federal adoptado por nuestro país, en cuanto a delimitar y coordinar los poderes de los distintos estados (nación, provincia y municipio). El primero tiene una finalidad específica relacionada con el derecho tributario y el segundo un alcance general propio del derecho constitucional, que atraviesa todas las ramas del derecho, en cuanto a establecer límites al ejercicio del poder público.

La distinción entre uno y otro concepto, cobra vital importancia al momento de evaluar la constitucionalidad de la imposición de actuar como agente de retención, percepción y/o recaudación en favor de una jurisdicción provincial específica. La circunstancia de que una empresa tenga una actividad en más de una jurisdicción provincial, efectivamente habilita la aplicación de las reglas del Convenio Multilateral a los fines de la imposición de la carga tributaria, esto es, a los fines de tributar Impuesto a los Ingresos Brutos. Consideramos que se trata de la facultad de la provincia a imponer un tipo de carga pública, la tributaria, con origen en la actividad desplegada en el territorio provincial, la que, claramente, importa una manifestación de riquezas susceptible de ser gravada. De esto hablamos cuando definimos el sustento territorial. El análisis se torna muy diferente cuando analizamos la validez de la imposición de otro tipo de carga pública, cual es la de actuar como agente de retención, percepción y/o recaudación. Este tipo de carga pública implica la obligación de hacer en beneficio de la administración tributaria provincial, ya no la obligación de contribuir en función de una manifestación de riqueza. Este tipo de carga pública por sus características propias y específicas, no se circunscribe al derecho tributario, al no depender de la manifestación de riquezas sino, de los límites a las restricciones de las libertades de los titulares de las empresas afectadas, en lo relativo específicamente con la disposición de su fuerza personal para prestar un servicio, impuesto de manera unilateral por el Estado, en detrimento propio y en favor de la provincia, debiendo entonces limitar su propia libertad de hacer, para hacer en favor del Estado, sin retribución directa asociada. Este tipo de imposiciones, está restringida como ya vimos, por los principios básicos del derecho como es el principio de legalidad, en cuanto debe surgir de una ley emanada por el órgano constitucional facultado a tales fines, Poder Legislativo, actuando dentro de sus facultades específicas. Es así que el Poder Legislativo, como uno de los poderes fundamentales del estado republicano, encuentra uno de sus límites en el territorio, dentro del cual puede ejercer sus facultades legislativas libremente, y por oposición, le está vedado su ejercicio fuera de los límites territoriales del Estado al que pertenece. Esta lógica, aunque parezca básica, es la que se está forzando

en la designación de agentes de retención, percepción y/o recaudación de extraña jurisdicción, ya que no resulta constitucional imponer una obligación de hacer, unilateral, en favor del Estado provincial, a una persona humana o jurídica, que no tenga domicilio dentro del territorio provincial, esto es, que no sea ciudadano de la provincia. Aceptar lo contrario, implica romper la estructura básica de correlación de poderes jurisdiccionales de nuestro Estado Federal.

Análisis de un fallo ejemplar

Para entender mejor este tema, analizaré el fallo ejemplar de la Cámara II en lo Contencioso Administrativo de Tucumán, Banco CMF SA c/Prov. De Tucumán s/Inconstitucionalidad, de fecha 3 de febrero del 2014. En este caso el Banco CMF SA inicia demanda en contra de la provincia de Tucumán a fin de que se declare la inconstitucionalidad del decreto 301/2003 y de la resolución general 80/2003 y sus modificatorias, en especial resolución general 51/2004, por ser contrarias a los artículos 3 y 22 de la Constitución Provincial, y artículos 1, 17 y 19 de la Constitución Nacional. La provincia había dictado normativa en sentido de incluir a la entidad bancaria como agente de recaudación por el Impuesto a los Ingresos Brutos, el Banco CMF SA debe recurrir a la justicia a fin de controvertir la constitucionalidad de esas normativas. La actora argumenta su pedido básicamente en: 1) Principio de legalidad en cuanto la designación de un nuevo agente de recaudación, no constituye el mero cumplimiento de un deber formal, sino la designación de un sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria a título ajeno, lo cual está reservado al ámbito legal y no puede ser delegado a la reglamentación. 2) Violación del sistema federal que adopta nuestro país, en cuanto pretende legislar sobre personas domiciliadas fuera de los límites provinciales.

La Cámara, al analizar la inconstitucionalidad pedida por la actora, primero deja establecido que no hubo controversia en lo relativo a la falta de asiento territorial de la actora en la provincia, marcando claramente este hecho como decisivo en la lógica argumental que continúa en la resolución del caso. Se pregunta entonces, si cabe la inconstitucionalidad de la norma que establece la obligación de actuar como agente de recaudación en el impuesto a los ingresos brutos, adelantando su veredicto afirmativo. A continuación, en el desarrollo de los argumentos, establece que la obligación es una “auténtica carga pública”, dejando claro el carácter legal. A continuación, citando a Osvaldo Soler, dice: *“Ahora bien, coincidimos con Osvaldo Soler en que “el Estado, para el cometido de sus finalidades específicas, se encuentra facultado para exigir a los*

habitantes el cumplimiento de ciertas obligaciones, de ciertas cargas o sacrificios que los individuos están constreñidos a sufrir en beneficio de la comunidad y que, en cierto modo genérico, vienen a ser la contraprestación individual por los servicios recibidos de la comunidad”. Dentro de tales obligaciones, denominadas genéricamente “cargas públicas”, podemos distinguir a los “impuestos”, cuya prestación es esencialmente de carácter dinerario, y a los “servicios personales”, también llamados cargas públicas en sentido estricto y cuya prestación consiste generalmente en una actividad del individuo, esto es, en obligaciones de hacer (“Abusos del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria”, La Ley, p. 96/97).

Sin embargo, esta potestad reconocida al Estado de instituir ciertas cargas u obligaciones en cabeza de los particulares debe ser empleada de manera razonable y proporcionada.”

Haciendo hincapié en la necesidad de razonabilidad y proporcionalidad, en el sentido que las cargas impuestas no deben superar el “...límite del sacrificio exigible a los particulares en virtud del deber genérico de colaboración con el Estado.”

Siguiendo esta lógica, establece que a su modo de ver, el territorio y la distancia son fundamentales a la hora de establecer la adecuada proporcionalidad, aclarando: “...cuando el particular en cuestión no es un vecino que conviva en la ciudad, no está radicado en la plaza, no abre ningún local, no fija ninguna instalación, no realiza por sí mismo ningún hecho imponible local en su actividad ordinaria, resulta igualmente claro también que el nexo de proporcionalidad se difumina, tiene sustento más distante y está desprovisto de puntos comunes de apoyo objetivo y tangible.” Citando a continuación a modo de reforzar los argumentos, a Soler: “...el límite que representa el principio de la territorialidad para el poder de imperio de cada una de las jurisdicciones en materia tributaria, adquiere mayor rigurosidad cuando se incursiona en el ámbito de la designación de agentes de recaudación, dado que ello implica la pretensión fiscal de imponer obligaciones de hacer, sólo admisible para los sujetos radicados en la jurisdicción que ejerce dicha potestad”. Concluyendo que, la designación de la actora como agente de recaudación en el Impuesto a los Ingresos Brutos provinciales, al no tener asiento en el territorio local, resulta a todas luces desproporcionado: “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...”

A continuación, analiza la pretensión de ilegalidad de la designación como agente de recaudación, analizando a estos fines el artículo 17 de la CN en cuanto *“ningún servicio personal es exigible sino en virtud de ley”* y el artículo 19 al decir *“ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley”*, remarcando: *“sentando así, como principio constitucional, que los servicios personales gratuitos y forzosos deben necesariamente ser establecidos por ley...”*

Luego de un análisis pormenorizado de la constitución provincial y su histórica y clara postura en lo relacionado con la prohibición de delegar potestades legislativas, concluye: *“Siendo ello así, consideramos que la intensidad y magnitud del gravamen que comporta la carga pública impuesta en cabeza del Banco actor, dejan en evidencia un claro exceso del artículo 3 de la resolución 80/03 del Director General de Rentas, respecto de las grandes líneas directivas básicas fijadas por el Código Tributario. En otras palabras, en virtud del criterio de interpretación restrictivo sentado por el artículo 3 de la Constitución de Tucumán, la imposición al Banco actor de la obligación de actuar como agente de recaudación efectuada por el Director General de Rentas no encuentra cobertura o respaldo en la autorización legal prevista en el segundo párrafo del artículo 32 del Código Tributario, por cuanto resulta desbordante de aquella.”*

Como dije, resulta altamente esclarecedor este fallo, que, lamentablemente no fue corroborado a nivel nacional. Aun así, sienta las bases para una interpretación integral, razonada y acorde a los principios legales mas encumbrados de nuestro sistema legal.

En un intento de contribuir con este razonamiento, me gustaría ahondar en algunos temas que, a mi criterio, quedan expuestos y sin resolver en este fallo:

1) Justificación que intenta la demandada al pretender justificar la designación como agente de recaudación, con la delimitación de la obligación en cuanto movimientos generados en cuentas pertenecientes a contribuyentes situados en la provincia. El tema en discusión no es la validez de la recaudación en cuanto a su relación con un hecho imponible realizado por un sujeto obligado en el impuesto, en función a una manifestación de riqueza exteriorizada dentro de la jurisdicción. Se está discutiendo la validez de la imposición de una carga pública, creando un sujeto obligado por deuda ajena, que no pertenece al territorio provincial, con lo cual, no está sujeto a la jurisdicción de los poderes estatales mas allá del marco normativo nacional, con base en el ordenamiento constitucional y el sistema federal adoptado. Es clave determinar esta

diferenciación, relacionada a la circulación de riquezas dentro de un territorio provincial, que exteriorizan una capacidad contributiva gravable y sujeta a las potestades tributarias locales, en cuanto a la contribución económica (obligación de dar) con el ámbito donde se genera esa riqueza (la provincia). Este hecho, genera sustento territorial y para eso se ha generado una normativa nacional específica con arraigo constitucional: El Convenio Multilateral. Esto es muy diferente a pretender generar un sujeto nuevo, obligado por deuda ajena, imponiéndole una carga pública relacionada con una obligación de hacer (no de dar), que recaiga sobre un sujeto de extraña jurisdicción. Claramente esta última situación, se relaciona con el límite territorial del ejercicio de poder del Estado local y no con la potestad de imponer una carga tributaria. Se trata de la distribución de poderes entre estados locales y nacionales, dentro del sistema federal de gobierno, establecido claramente en nuestra constitución nacional.

2) Definir la cuestión de inconstitucionalidad basado en la falta de proporcionalidad de la designación, y no en cuanto a la extralimitación territorial. Lo cual se complejiza cuando el fallo hace referencia a normativa de otras jurisdicciones provinciales que consideran la necesidad de tener asiento territorial o ser contribuyente del impuesto, dejando entrever que este criterio (ser contribuyente del impuesto) justificaría la imposición de la carga de ser agente de recaudación en el caso de personas de extraña jurisdicción. En el mismo sentido que la aclaración del punto anterior, entiendo que hay que hacer énfasis en la extralimitación en que se incurre por parte de los estados provinciales, al pretender imponer una carga pública de hacer a ciudadanos de otras provincias. Esto debe ser escindido de su condición de contribuyente en el impuesto, condición que tiene características totalmente distintas, por justificar una relación de derecho entre Estado/particular distinta, sustentada con argumentos jurídicos distintos. Esto es, la condición de contribuyente se adquiere cuando se realizan gastos dentro de la jurisdicción, que habilitan la potestad tributaria local, en cuanto implican una manifestación de riqueza gravable. Esa circulación de riqueza debe contribuir a los gastos provinciales a fin de mantener una estructura económica que permita seguir realizando el negocio en esa jurisdicción. Pero la realización de ese negocio, dentro de los límites del territorio provincial, no implican necesariamente la radicación del sujeto obligado dentro de la jurisdicción provincial. Mas aún, en tiempos en que el comercio requiere cada vez menos la constitución de locales de venta, basado en la intensificación del comercio electrónico. En este sentido, las empresas que decidan realizar negocios en el país, podrán realizarlo libremente basados en los derechos otorgados y garantizados por nuestra

constitución nacional, cumpliendo las obligaciones que le son requeridas a tal fin, dentro de las cuales no se encuentra la de tener residencia en la provincia. Con lo cual, no es requisito ser ciudadano de una provincia para emprender empresa lícita en ella y, por lo tanto, si así se decide la estructura comercial, no está sujeta la empresa a los deberes del ciudadano provincial, cual es soportar una carga pública de hacer en beneficio del estado provincial, basado en su deber de colaboración.

En resumen, entiendo que la característica fundamental a tener en cuenta a la hora de decidir la legalidad de la designación de agentes de retención, percepción y/o recaudación en el impuesto a los ingresos brutos, es la radicación o no en el territorio provincial del sujeto obligado.

Efectos económicos nocivos en la actividad empresarial

A lo largo del trabajo he revisado distintas situaciones que afectan directamente la actividad empresarial, abarcándolos desde una perspectiva legal y tributaria. Cabe hacer unas breves reflexiones sobre el tema, tratando de incorporarlas a un análisis integrador específico que contribuya a dimensionar adecuadamente, el problema y las distorsiones que generan la aplicación masiva y desmedida de estos sistemas de retención, percepción y/o recaudación.

La complejidad de la actividad empresarial en nuestros días, ha aumentado notoriamente. No tenemos mas que pensar en la dimensión de los negocios considerando la globalización de la economía y la tendencia a la libre circulación de recursos a nivel mundial. Comprendida de este modo, podemos ver que la actividad económica se realiza hoy sin tener la mas mínima previsión por límites políticos establecidos por divisiones de distintos Estados dentro de un mismo territorio nacional, ni aún entre distintos países. Es así que la complejidad de la tributación internacional, resulta hoy un tema con características diferenciadas y problemáticas propias, que cada vez mas se constituye en un cuerpo de estudio independiente con elaboración de principios tributarios propios.

Indudablemente los cambios tecnológicos aplicados a los factores de producción, han contribuido notablemente al incremento de la oferta de bienes y servicios, que, sostenidos en la evolución de los medios de transporte y el crecimiento en las tecnologías de comunicación, han sentado las bases para el crecimiento económico actual.

Este crecimiento conlleva la complejización de las transacciones comerciales que indudablemente requieren de un esfuerzo extra en la estructura empresarial, a fin de poder ponerse a tono con las exigencias del mercado.

Considerando especialmente el crecimiento económico como un objetivo deseable en toda administración de un Estado, las decisiones que se tomen dentro de este, deberán contemplar el nivel de complejización y esta necesidad del sector empresarial, sobre todo el de PYMES, de invertir en sus estructuras comerciales para ser competitivas.

Dentro de toda estructura de producción, compra y venta, debemos evaluar los mecanismos de pagos y de cobros, mecanismos que han dejado hace mucho tiempo la simplicidad de la entrega de efectivo, diversificándose de manera excepcional sobre todo en los últimos años. Una vez mas, podemos identificar la necesidad de invertir en estas tareas específicas dentro de la estructura empresarial, a fin de poder ser competitivas en un mercado dinámico.

Resulta simple comprender la dimensión y complejidad de los desafíos que enfrentan las empresas actualmente, a los que se les debe agregar la velocidad de cambio de estas variables, lo que torna aún mas estresante la situación.

Si consideramos la descripción realizada y pretendemos además incluirle en forma masiva, sistemas de retenciones, percepciones y/o recaudaciones, por sobre el ya complicado y controvertido régimen tributario existente, que se basan en por lo menos 24 criterios distintos de aplicación, sin considerar el nivel nacional y ni hablar de la inclusión de estados municipales, tendremos una aproximación a la distorsión negativa que se está generando en la estructura productiva.

Para ahondar aún mas en este tópico, la nula coordinación de criterios de los estados provinciales a la hora de legislar y reglamentar estos regímenes de retención, percepción y/o recaudación, imponen la necesidad de incurrir en elevados costos estructurales a fin de poder entenderlos y ponerlos en práctica. Costos asociados a honorarios profesionales que brinden asesoramiento adecuado, relacionados con recursos humanos capacitados que integren el plantel permanente de la empresa a fin de cumplir con las exigencias formales y sustanciales en tiempo y forma, además de costos asociados a inversión en sistemas de registros adecuados que permitan resolver las cuestiones operativas en el menor tiempo posible, evitando trasladar problemas a los clientes. Como contrapartida, no invertir en esta estructura, genera el pasivo contingente impuesto de manera sobredimensionada por la normativa penal tributaria aplicable tal como ya se ha analizado oportunamente.

En fin, parece obvio aunque no se vea en las decisiones que al respecto se toman en los distintos estados provinciales, la necesidad de coordinar legislaciones, simplificarlas y reducir al mínimo necesario la designación de agentes de retención, percepción y/o recaudación, a fin de facilitar el desarrollo empresarial, robusteciendo de este modo el sistema productivo y en definitiva, permitiendo un crecimiento económico sostenido que beneficie a nuestra sociedad en su conjunto.

Conclusiones y propuestas

Me he propuesto en este trabajo, el análisis del marco general de aplicación de las potestades tributarias provinciales, especialmente en lo relacionado con el Impuesto a los Ingresos Brutos, centrando la atención en el análisis pormenorizado de la designación de agentes de retención, percepción y/o recaudación de extraña jurisdicción.

En este sentido, se ha repasado el fundamento mismo de las potestades tributarias provinciales, con anclaje en nuestra Constitución Nacional, determinando claramente los límites de esta autonomía. Se ha repasado el funcionamiento coordinado a nivel nacional de la tributación en el Impuesto a los Ingresos Brutos y la normativa específica dictada en las distintas jurisdicciones, considerando el peso de la responsabilidad penal tributaria. Al introducirnos específicamente en el tratamiento de la designación de agentes de retención, percepción y/o recaudación, he profundizado en los principios jurídicos tributarios básicos que deben ser observados al momento de determinar la carga pública, diferenciando claramente la carga pública tributaria de la carga pública propiamente dicha, consistente en la obligación de hacer en favor del Estado provincial. A fin de diferenciar específicamente estos conceptos, he elaborado acabadamente los conceptos de sustento territorial y principio de territorialidad, apoyando la argumentación con doctrina y jurisprudencia específica. Todo lo cual me ha permitido elaborar una argumentación coherente con la inconstitucionalidad de la designación de agentes de extraña jurisdicción, basado fundamentalmente en la extralimitación en que se incurre, por encima de los propios límites al ejercicio del poder de los Estados provinciales.

Quedan por tratar varios y variados temas relacionados con la designación de agentes de retención, percepción y/o recaudación en general, temas que han sido mencionados a fin de considerar de alguna manera la extensión de la problemática, pero que no han sido profundizados atento a la orientación específica del trabajo.

Se ha completado el análisis con una visión económica tributaria de las distorsiones negativas en la actividad empresarial, que significan un entorpecimiento del crecimiento del sector, generando costos adicionales y agudizando los desafíos de por sí ya complejos que enfrentan las empresas del país, obstaculizando claramente el crecimiento de la economía en general.

A estas alturas, no puedo menos que enfatizar la necesidad de que las provincias realicen un esfuerzo en sentido de coordinar los criterios específicos utilizados, poniendo límite a la voracidad fiscal predominante, tendiendo a dar certeza al sector empresarial, procurando en definitiva, contribuir al crecimiento económico sostenido que redundará

en una mayor recaudación, compensando seguramente, la necesidad de financiar el gasto provincial, aunque de una manera mucho mas beneficiosa para la sociedad en su conjunto. En este sentido, considero necesario que se trabaje específicamente en: **1)** Revisar textos legales provinciales que determinan la obligación de actuar como agentes de retención, percepción y/o recaudación, en sentido de identificar y alinear estas obligaciones con los principios constitucionales y del derecho tributario. Corresponde esta tarea para todo el tema relacionado a la obligación de actuar como agente, aunque en lo que compete a este trabajo en particular, debería considerarse específicamente la adopción irrestricta del principio de territorialidad en la designación de agentes de extraña jurisdicción. Del conocimiento, estudio y análisis de la estructura legal del país, surge con claridad esta obligación y por ello hacer una propuesta en este sentido, parece exorbitante. Sin embargo, en el análisis que he realizado en torno a la normativa textual de distintas provincias, he podido corroborar la falta arbitraria de consideración de este principio, que solo se explica desde una perspectiva de excesiva voracidad fiscal, validada y ejecutada con total impunidad, utilizando la dilación en la resolución del problema de fondo por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como una oportunidad para incrementar ilegalmente la recaudación. **2)** Limitar la designación como agentes de retención, percepción y recaudación a empresas específicas, cuyas características contemplen: a) Una dimensión económica que permita absorber la obligación y los mayores costos que implica. Esta condición ayudaría a disminuir la incidencia en el costo final de los productos, a través de la disminución de distorsiones relacionadas con la obligación de recaudar a favor del Estado. b) Una posición crítica en cadena de valor del sector al que pertenecen, de forma tal que su designación, aporte un valor agregado importante en la recaudación tributaria, sin la necesidad de generalizar en ese sector la obligación de actuar como agente. Esto permitiría disminuir sensiblemente la cantidad de empresas obligadas, sin afectar ostensiblemente los ingresos que se recauden, e incluso como objetivo secundario, propiciaría mayor fluidez en el comercio provincial, lo cual debería redundar en mayor recaudación impositiva a causa de una mayor actividad económica. **3)** Propiciar el dictado de una resolución de la Comisión Arbitral, aclarando la aplicación del principio de territorialidad al momento de designar agentes de retención, percepción y/o recaudación. Las resoluciones existentes no aclaran puntualmente este asunto, ni lo restringen, ni lo autorizan expresamente, con lo cual deja a interpretación jurisdiccional su uso. Estimo que la inclusión expresa en el texto de una resolución de este organismo, vendría a aclarar el asunto. **4)** Acompañar a nivel jurisprudencial desde

la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resolviendo los recursos presentados y pendientes de resolver, aclarando la cuestión de fondo. Este elemento resulta decisivo a fin de cortar definitivamente el abuso que se evidencia en la aplicación de un criterio evidentemente inconstitucional. Que la Corte adopte un criterio definitivo en el asunto, permitiría uniformidad en los tribunales inferiores, acelerando la administración de justicia en los casos particulares, incluso a nivel administrativo. 5) Unificar sistemas de designación de agentes y criterios de determinación de alícuotas y bases de cálculo, buscando propiciar fluidez entre el comercio interprovincial, eliminando distorsiones que obstaculizan el crecimiento económico del país, a través del desarrollo del sector PYME. Como se dijo, el nivel de complejidad de los negocios en la actualidad, requieren un gran esfuerzo de adaptación de las estructuras empresarias. En este marco, clarificar las reglas de juego resulta un factor determinante que aportaría seguramente mayor fluidez a los negocios.

En resumen, es clave entender que los principios constitucionales tributarios de nuestro país, no resultan un menú alternativo de aplicación voluntaria al que se puede acudir según la necesidad y criterio de cada provincia. Los principios constitucionales tributarios, son de aplicación obligatoria y propician un marco legal que no puede ser avasallado por criterios recaudadores, tornando inconstitucional y por ello nula, a toda normativa que se dicte en contrario.

Bibliografía

1. Carlos M. Giuliani Fonrouge. (2005). *Derecho Financiero*. 9° Edición. Buenos Aires: La Ley.
2. Dino Jarach. (1983). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 1° Edición. Capital Federal: Cangallo.
3. Héctor Belisario Villegas. (2007). *Régimen Penal Tributario Argentino*. 3° Edición. Buenos Aires: La Ley.
4. Osvaldo H. Soler. (2008). *Derecho Tributario*. 3° Edición. Buenos Aires: La Ley.
5. Rubén Alberto Marchevsky. (2006). *Impuesto al Valor Agregado*. 1° Edición. Buenos Aires: Errepar.
6. Argentina, Congreso de la Nación Argentina. (1994). Ley 24430: *Constitución de la Nación Argentina*.
7. Provincia de Buenos Aires. Dirección Provincial de Rentas. (2004). DN B - DPR Bs.As 1/2004.
8. Provincia de Buenos Aires. Dirección Provincial de Rentas. (2004). DN B - DPR Bs.As 79/2004.
9. Provincia de Córdoba. Poder Ejecutivo de Córdoba. (2021). Decreto 320/2021.
10. Provincia de Córdoba. Legislatura de Córdoba. (1977). Ley 6006. TO 2021.
11. Provincia de Córdoba. Secretaría de Ingresos Públicos. (2021). Resolución 10/2021.
12. Provincia de Córdoba. Dirección General de Rentas. (2021). Resolución Normativa 1/2021.
13. Provincia de Misiones. Dirección General de Rentas. (1993). Resolución General 3/1993.
14. Provincia de Misiones. Dirección General de Rentas. (1993). Resolución General 12/1993.
15. Provincia de Salta. Dirección General de Rentas. (2005). Resolución General 6/2005.
16. Provincia de Salta. Dirección General de Rentas. (2003). Resolución General 8/2003.
17. Provincia de Salta. Dirección General de Rentas. (2022). Resolución General 20/2022.
18. Provincia de Santa Fe. Poder Ejecutivo de Santa Fe. (2008). Decreto 1148/2008.
19. Provincia de Santa Fe. Administración Provincial de Impuestos. (2008). Resolución General 7/2008.

20. Provincia de Santa Fe. Administración Provincial de Impuestos. (1997). Resolución General 15/1997.
21. Provincia de Tucumán. Dirección General de Rentas. (2000). Resolución General 86/2000.
22. Provincia de Tucumán. Dirección General de Rentas. (2002). Resolución General 23/2002.
23. Provincia de Tucumán. Dirección General de Rentas. (2003). Resolución General 80/2003.
24. Provincia de Tucumán. Dirección General de Rentas. (2015). Resolución General 14/2015.
25. Provincia de Tucumán. Dirección General de Rentas. (2019). Resolución General 106/2019.
26. Provincia de Tucumán. Dirección General de Rentas. (2020). Resolución General 2/2020.
27. Gustavo A. Gómez. (2016). *Agentes de recaudación del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos de la provincia de Buenos Aires*. Práctica y Actualidad Tributaria. Tomo XXII. Errepar.
28. José A. Alaniz. (2014). *Convenio Multilateral. Los flamantes agentes de retención de Misiones*. Práctica y Actualidad Tributaria. Tomo XXI. Errepar.
29. Noemí B. Defilpo. (2016). *CABA. Ingresos Brutos: régimen general de agentes de recaudación*. Práctica y Actualidad Tributaria. Tomo XXII. Errepar.
30. Armando Lorenzo; Cesar M. Cavalli. (2014). *La justicia tucumana vigoriza la sana doctrina en materia de agentes de recaudación de tributos*. Consultor Tributario. Errepar.
31. Raúl Karaben. (2014). *Regímenes de retenciones, percepciones y/o pagos a cuenta del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXXV. Errepar.
32. José A. Alaniz. (2019). *Ingresos Brutos. Agentes de Recaudación. Córdoba, Salta y Tucumán*. Práctica y Actualidad Tributaria. Tomo XXVI. Errepar.
33. Luis A. Comba. (2015). *Nueva jurisprudencia en materia fiscal en Tucumán*. Consultor Tributario. Errepar.
34. Nicolás Nogueira Castellini; Liban A. Kusa. (2014). *Volver a las bases constitucionales. A propósito del fallo "ABA" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXXV. Errepar.

35. Jorge S. Estévez; Ángel A. Tapia; Luciano M. Estévez. (2020). *Entidades civiles sin fin de lucro. Su tratamiento en el Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo 481. Errepar.
36. Martín Allemand. (2018). *Impuesto Sobre los Ingresos Brutos: Abusos de los regímenes de pago a cuenta en la provincia de Córdoba*. Trabajo final de la carrera de Especialización en Tributación. Escuela de Graduados. Facultad de Ciencias Económicas. UNC.
37. Tania Giselle Saavedra. (2016). *La labor y responsabilidad de los agentes de retención y percepción provinciales*. Trabajo final de la carrera de Especialización en Tributación. Escuela de Graduados. Facultad de Ciencias Económicas. UNC.