



UNIVERSIDAD DEL SALVADOR

Tesis
**“Armonización de los Regímenes de Recaudación del
Impuesto sobre los Ingresos Brutos”**

MAESTRIA EN TRIBUTACION Y FINANZAS PÚBLICAS

COORDINADOR: Dr. Sebastián Domínguez

TUTOR: Dr. Miguel Di Mascio

ALUMNA: Gabriela L. Morena

**Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Diciembre de 2010**

Índice

Tema	Página
Introducción al tema	3
Desarrollo	
• Apartado 1: ¿Qué son en esencia y cuál es la finalidad de los regímenes de recaudación en la fuente?	8
• Apartado 2: Ventajas y desventajas de esta herramienta	13
• Apartado 3: Potestades tributarias provinciales	17
• Apartado 4: Dificultades que surgen por aplicación de potestades concurrentes de las distintas jurisdicciones	22
• Apartado 5: ¿Cómo se articula el principio de igualdad ante la Ley? Aspectos vinculados a los contribuyentes de Convenio Multilateral	26
• Apartado 6: Ambigüedades y superposición de normas	29
✓ Apartado 6.1: Regímenes de Retención	32
✓ Apartado 6.2: Regímenes de Percepción	46
✓ Apartado 6.3: Unificación de los regímenes	59
• Apartado 7: Responsabilidad del agente de recaudación	62
• Apartado 8: Accesorios y sanciones aplicables al agente de recaudación	72
• Apartado 9: Cumplimiento voluntario de los contribuyentes	74
✓ Apartado 9.1 Cómo incide la complejidad normativa en el cumplimiento voluntario	76
✓ Apartado 9.2: Medidas que favorecen el cumplimiento	78
• Apartado 10: Tendencia Internacional	80
Conclusiones finales	84
Referencias bibliográficas	91
Anexos	
• Anexo I: informe CIAT	97
• Anexo II: Informe ARBA de Recaudación por Impuesto 08/2010	99
• Anexo III: Estadísticas AGIP a 08/2010	100

- **Introducción al tema**

Los regímenes de retención y percepción constituyen una herramienta de administración tributaria.

El hecho de que la mayoría de las provincias argentinas hayan pasado por sucesivas crisis que, en parte significativa, se fundamentan por el mal comportamiento de las finanzas públicas, planteó la necesidad de elevar la recaudación (o reducir el gasto para sanear la economía). Dicho incremento se focalizó en una mayor presión en la tributación de un impuesto altamente distorsivo como es el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que se encuentra bajo el imperio de los gobiernos subnacionales.

Como consecuencia de la dificultad que encuentran las provincias para incrementar las transferencias que les realiza el gobierno nacional en el marco del régimen de Coparticipación Federal de Impuestos (previsto en el artículo 75 de nuestra Carta Magna), las mismas se encuentran forzadas a orientar todo su accionar hacia los contribuyentes, haciendo uso de las herramientas que tuvieran a su merced, para optimizar y presionar sobre la recaudación de los tributos locales que, directamente, estos contribuyentes depositan en sus arcas, sin intermediación del gobierno nacional.

Múltiples argumentos son los que encontraron los fiscos y legisladores provinciales para instaurar los distintos regímenes de recaudación. Si bien los mismos serán ampliados y detallados en el apartado Nro. 2, a modo introductorio, los más relevantes serían:

- a) disminuyen los costos de administración y recaudación tributaria;
- b) simplifican las tareas de recaudación y verificación;
- c) anticipan el ingreso del tributo al Fisco;
- d) permiten combatir el fraude fiscal;
- e) permiten recaudar tributos respecto de contribuyentes que generan una dificultosa o imposible actuación coactiva.

“Muchas provincias fueron objeto de una marcada confusión al momento de implementar los regímenes de retención y percepción ya que intentaron replicar características de los regímenes federales aplicables al impuesto al valor agregado" (Di Mascio M – Molino Ana; 2009:86).

Así, varias provincias entendieron que disponían de la facultad de designar agentes con el mero requisito de incluirlos en una nómina, sin considerar si el sujeto al que se pretendía imponer la carga administrativa de actuar en su nombre tenía domicilio, residencia o establecimiento en la jurisdicción.

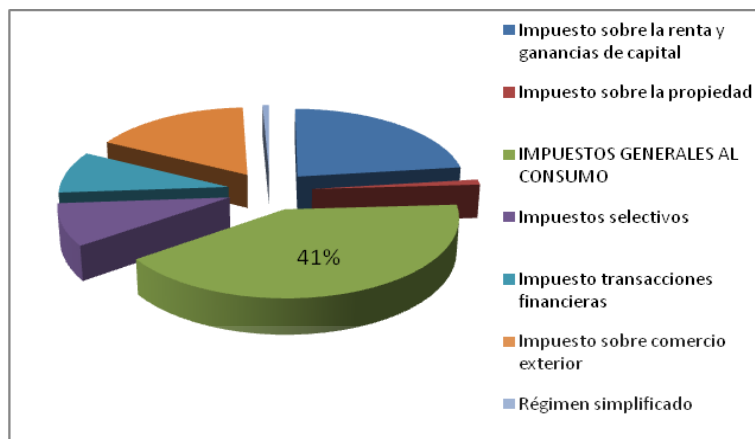
Al efecto, se debe tener presente que el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo indirecto (aplica sobre los consumos), real, plurifásico (incide en la totalidad de las etapas productivas) y general (grava todos los consumos) administrado por las provincias. Asimismo, se puede decir que es un impuesto regresivo (la incidencia es mayor respecto de la totalidad del ingreso de una persona de bajos ingresos que de altas) y distorsivo (tiene efecto de piramidación y cascada, interfiere en la integración o desagregación de la actividad económica y discrimina la producción nacional, entre otras), cuyo objeto es gravar el desarrollo de una actividad con carácter habitual, de modo oneroso y realizada en un determinado territorio. Concentrándonos en este último requisito, si no existe vínculo territorial el gobierno provincial no puede ejercer potestad tributaria alguna.

De lo anterior se desprende que no se grava la obtención de un ingreso sino el desarrollo de una actividad; es decir, que se pueden obtener ingresos en una jurisdicción sin generar hecho imponible en el impuesto; cuestión que no siempre receptan los regímenes de recaudación instaurados.

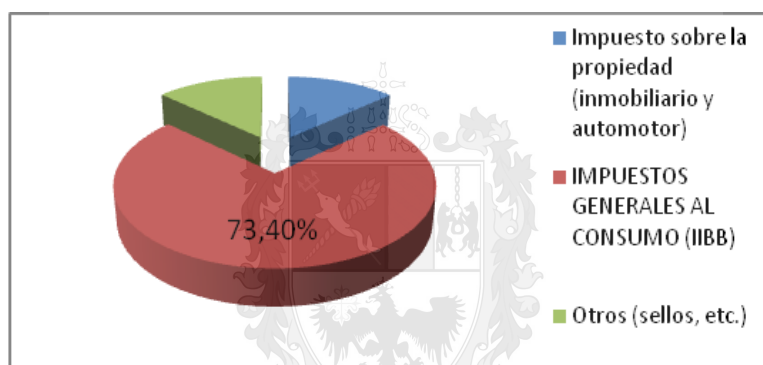
Sin tomar conciencia de que sus potestades fiscales se limitan – exclusivamente – a operaciones que exteriorizan sustento territorial suficiente en la jurisdicción, las provincias han avanzado desmedidamente en la utilización de esta herramienta para hacerse anticipadamente de los fondos necesarios para afrontar el gasto público, repercutiendo en los contribuyentes como una pesadísima carga pública que deben anexar a las que ya tuvieron en virtud del poder de imperio del estado de imponer tributos y cargas fiscales.

A fin de representar la relevancia de este tributo para las arcas fiscales provinciales (que, por ende, fundamenta el incesante, desprolijo y avasallador avance en este campo) se citan algunas cifras que materializan la situación. Según las estadísticas realizadas por el CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), en el año 2009, el 73,4% de la recaudación de los gobiernos subnacionales se originó en el impuesto sobre los ingresos brutos, mientras que a nivel nacional el impuesto sobre el consumo por excelencia, que es el IVA, representó un 41 % de los ingresos de la recaudación del gobierno central, muy por debajo de la cifra anterior. Al efecto, el 73,4% representaron un ingreso para las provincias argentinas de \$ 38.735 millones de pesos.

Participación porcentual por tributo Gobierno Nacional Año 2009 ¹



Participación porcentual por tributo Gobiernos Provinciales Año 2009 ⁽²⁾



Asimismo, respecto de años anteriores, se ha visto un incremento en la participación de este impuesto para los gobiernos locales ya que en el año 2007 el mismo representaba un 70,30% de los tributos recaudados (\$ 24.113 millones de pesos) y en el 2008 un 72,20% (32.808 millones de pesos).

Lo expuesto evidencia la relevancia y dependencia del impuesto sobre los consumos que tienen las arcas provinciales y, por ello, el énfasis que ponen las administraciones locales para recaudarlo anticipadamente, vía los regímenes de retención y percepción, objeto de análisis.

De hecho, examinando la situación particular de algunas de las jurisdicciones más representativas podemos visualizar que, según los datos suministrados por la Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en su página web institucional, la recaudación total del organismo desde enero a

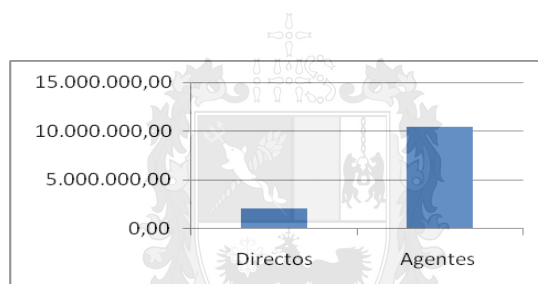
¹ Fuente: CIAT; 2009

² Fuente: CIAT; 2009

agosto/2010 ascendió a \$ 9.909.000.000 de los cuales el 70,27% provinieron del impuesto sobre los ingresos brutos.

Por otra parte, otra demostración de la dimensión que ha tomado la proliferación de los distintos regímenes de retención y percepción podemos encontrarla en los datos publicados en su website por el departamento de estadísticas tributarias de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Al efecto, esta administración ha anunciado que en los primeros ocho meses del año en curso, el importe recaudado del impuesto sobre los ingresos brutos asciende a \$ 12.536.196.000, de los cuales \$ 2.079.987.000 (16,59%) fueron recaudados en forma directa y \$ 10.456.209.000 (83,41%) a través de sus agentes de recaudación.

Forma de ingreso Impuesto sobre los Ingresos Brutos ARBA 01/2010 a 08/2010³

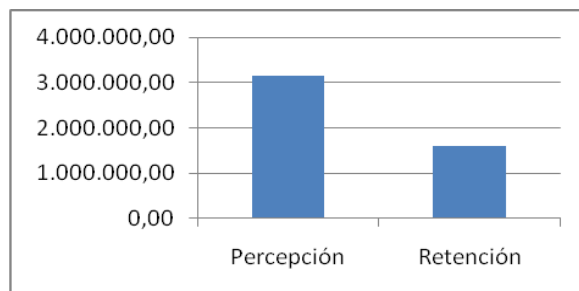


De un análisis aún más exhaustivo, se puede visualizar que solamente por el “régimen general de recaudación” (que alcanza a la mayoría de los contribuyentes) el importe ingresado por los agentes ascendió a \$ 4.745.061.000, de los cuales el 66,13% proviene del régimen de percepción y el 33,87% del régimen de retención. Siendo que éste último se aplica en función del lugar de entrega del bien y/o prestación del servicio (como analizaremos en los apartados siguientes) y el primero de ellos se aplica por el simple hecho de estar inscripto en la jurisdicción (de acuerdo a la modalidad del régimen instaurado en esta provincia), se puede arribar a la conclusión que la percepción posiblemente se aplicó sobre una operación acaecida fuera de los límites territoriales de la jurisdicción.

Régimen General de recaudación ARBA 01/2010 a 08/2010⁴

³ Fuente: página web <http://www.arba.gov.ar>

⁴ Fuente: página web <http://www.arba.gov.ar>



Por último, de las estadísticas elaboradas por el organismo recaudador, es posible visualizar que, comparativamente con idénticos meses del año 2009, no sólo ha aumentado la recaudación del tributo (que puede producirse por causas diversas como la inflación, la mayor actividad económica, el aumento de tasas, etc.) sino que se ha incrementado el porcentual de incidencia que tuvieron los agentes de recaudación en los ingresos al fisco (80,70% vs 83,41%).

En función de todo lo expuesto, y de la proyección de las estadísticas, se infiere que los contribuyentes se encontrarán, a corto plazo, desbordados por las obligaciones que les irán atribuyendo los distintos fiscos provinciales motivo por el cual amerita el análisis profundo de la situación a fin de que el esfuerzo conjunto de los distintos organismos fiscales redunde en una solución para los contribuyentes y evite una cascada de medidas cautelares y recursos de apelaciones que se pudieran suscitar, con los efectos nocivos que para ambas partes genera (costos legales, dispendio procesal, hostilidad en la relación fisco-contribuyente, etc.).

El objetivo de este trabajo es realizar un aporte que, por pequeño que fuera, allane el camino hacia un cumplimiento voluntario de las cargas fiscales en pro de la recaudación fiscal como bien jurídico tutelado y como medio indispensable para el bienestar social general, pero sin olvidar los límites establecidos por nuestro ordenamiento jurídico, resguardando la seguridad individual de los administrados; es decir, armonizar la obtención de los recursos necesarios para lograr el interés general de la población pero velando por el cumplimiento de los derechos individuales de los ciudadanos.

Desarrollo

Apartado 1: ¿Qué son en esencia y cuál es la finalidad de los regímenes de recaudación en la fuente?

Ya introducida la problemática, se debe realizar una definición pormenorizada de esta herramienta tributaria que es la “recaudación en la fuente”. Primeramente, es menester mencionar que, si bien no existen controversias en cuanto al carácter del régimen de retención, sí existen posturas doctrinarias minoritarias que interpretan que el régimen de percepción no constituye una recaudación en la fuente propiamente dicha (en clara contradicción con quienes evidencian en la operación de “venta” la manifestación de una actividad generadora de hecho imponible).

La “recaudación en la fuente” se produce cuando el Estado se hace de los tributos en el momento mismo en que se produce el hecho imponible; es decir, en el origen o nacimiento de la obligación tributaria. La razón y fundamento de esta carga pública es, precisamente, que el Estado recaude en forma temprana y de un contribuyente distinto al que liquidará el impuesto, existiendo oposición de intereses.

A pesar del perfeccionamiento de las técnicas recaudatorias, habitualmente el legislador se ve obligado a escoger a otro sujeto para que asuma las obligaciones de los destinatarios del tributo. Los agentes de recaudación, tanto de percepción como de retención, son responsables por deuda ajena; es decir, son sujetos solidarios por la deuda del contribuyente.

“La obligación de actuar como agente de retención o de percepción es reconocida como una obligación ex lege, diversa de aquella que nace de la relación directa del contribuyente, titular del hecho imponible, con el ente público” (Soler,O.:2010:2). No obstante, debe existir necesariamente estrecha relación entre ese hecho imponible y el sujeto obligado por deuda ajena.

La relación jurídica que liga al agente de retención o de percepción con el Fisco es la derivada del establecimiento de una carga pública, en virtud de la cual el primero es sujeto pasivo de una obligación de hacer. En cuanto a la relación establecida entre el agente y el contribuyente, el primero asume el lugar del Fisco, al exigirle sumas dinerarias en concepto de impuesto.

El negocio jurídico celebrado entre el contribuyente y el agente produce efectos en el campo del derecho privado, sin embargo, como consecuencia de que la legislación tributaria ha seleccionado a dicho negocio para atribuirle el carácter de hecho imponible, también produce efectos en el campo tributario.

La categoría de agente de retención o de percepción se fundamenta, entonces, en esa proximidad del agente con el hecho imponible pero, además, esa cercanía le permite tener la disposición dineraria a la cual practicarle la detracción o la adición del impuesto.

Retener significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se halla en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto de tributo.

Percibir significa adicionarle a la factura que instrumenta la operación, por imposición legal, el monto tributario que luego ingresará a las arcas fiscales.

El reconocido tributarista Dino Jarach, caracteriza al perceptor y lo diferencia del retentista afirmando que, cercana a la figura del agente de retención, pero diferenciable, se encuentra la del agente de percepción. Al efecto, menciona que el agente de retención es, normalmente, deudor del contribuyente y cuando le paga le descuenta la suma que debe retener en beneficio del fisco. La consecuencia de derecho común es que cancela la deuda que pudiera tener hacia el contribuyente con su pago parcial más la constancia de retención. Por otra parte, el agente de percepción, en cambio, no es originariamente deudor del contribuyente sino acreedor de él; al cobrar su deuda cobra además el impuesto cuya percepción ha sido puesta a su cargo.

Al efecto, una observación de la realidad permite afirmar que, en el caso de la retención, el legislador, guiado por razones de política o técnica fiscal, puede elegir a cualquiera de ambas partes (el trasferidor o el receptor) como destinatario legal tributario de la obligación que surge de la transferencia; por ejemplo, cuando existiera imposibilidad de retener podría implementar el mecanismo de la auto-retención (como sucede con el impuesto a las ganancias, de carácter nacional).

En el derecho tributario argentino, el pago del impuesto efectuado por un sujeto distinto al incidido (es decir, por el agente de retención o percepción) no ha sido siquiera motivo de controversia; salvo en algunos casos el fisco nacional había negado validez, para ciertos efectos, al pago por terceros que no estuvieran obligados a ingresar el impuesto (tal como sería el caso si el agente de retención o percepción no debiera actuar como tal en determinada operación pero, por excesivo rigorismo formal o una

errónea interpretación de los hechos, ingresara el impuesto no exigido en la normativa) pero tanto la doctrina como jurisprudencia fueron pacíficos al respecto. Al efecto, la Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado en forma invariable en el sentido indicado, siendo de destacar el caso “Ballin” del 02/10/1957 en que confirmó un fallo de la Cámara Nacional según el cual, en materia tributaria, el pago puede hacerse por terceros y el acreedor está obligado a aceptarlo, sea a nombre propio o del deudor (artículos 727, 728 y 729 del Código Civil) produciendo la extinción de la obligación (artículo 724) y el efecto accesorio de extinguir incluso la multa. Tal aceptación es aplicable a cualquier impuesto (por ejemplo, la DGR de Misiones lo receptó en su Dictamen 69/99 que trata el impuesto de sellos y el Tribunal Fiscal de la Nación lo extendió a tributos aduaneros en el Fallo Agencia Marítima Sea León SA c/DGA expte 18225-A del 24/02/2004). Asimismo, esta postura no es privativa de nuestro derecho tributario sino que está generalizada en varios países que han profundizado los aspectos jurídicos de la tributación (Italia, España, Brasil, Méjico, etc.).

Entrando en la complejidad de esta herramienta, podría suceder, en el caso de la percepción, que el perceptor no debiera recibir dinero por ser acreedor del contribuyente sino que aquel podría entregarle un bien en especie, en cuyo caso la ley lo podría facultar a cobrar su acreencia sin que se opere la mencionada adición. Lo que interesa esencialmente es, entonces, que el perceptor tributario es quien debe recibir del contribuyente el importe del gravamen ya que son agentes de percepción aquellos que por su profesión, oficio, actividad o función, se hallan en una situación tal que les permite recibir del destinatario legal tributario un monto que, posteriormente, deben depositar a la orden del fisco. Esta situación surge porque el perceptor proporciona al contribuyente un servicio o le suministra un bien, lo cual lo coloca en el carácter de acreedor de ese contribuyente, y, en consecuencia, en receptor de un pago determinado (es decir, que reviste la calidad de accipiens, mientras que el contribuyente es un solvens).

Una ventaja de la “percepción” consiste en que dificulta la evasión por parte del contribuyente, aunque existen más posibilidades de que esa evasión se produzca por parte del propio perceptor. En este aspecto, cabe notar otra diferencia con la retención. Al rentista le es más indiferente la suma que en concepto de monto tributario se ingresa a la orden fiscal ya que, generalmente, ese agente de retención es un deudor en quien en nada influye pecuniariamente la práctica de la detracción e ingreso. En caso del perceptor, el mismo es, por lo habitual, un suministrador de bienes o servicios con